



BUCERIUS LAW SCHOOL

PRESS

II/24

SEBASTIAN KRIEG

GESELLSCHAFTEN ALS ERBEN

Erbrechtliche und steuerrechtliche Perspektiven



BUCERIUS LAW SCHOOL

PRESS

Schriften der Bucerius Law School

Herausgegeben von

Professor Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt

Professor Dr. Thomas Rönna

Professor Dr. Michael Fehling

Band II/24

Sebastian Krieg

Gesellschaften als Erben

Erbrechtliche und steuerrechtliche Perspektiven

Verlag:

Bucerius Law School Press, Jungiusstraße 6, 20355 Hamburg

Autor:

Sebastian Krieg

Herausgeber:

Professor Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt, Professor Dr. Thomas Rönna, Professor Dr. Michael Fehling

1. Auflage 2013

Herstellung und Auslieferung:

trdition GmbH, Grindelallee 188, 20144 Hamburg

ISBN: 978-3-86381-023-8

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk, einschließlich seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages und des Autors unzulässig. Dies gilt insbesondere für die elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Übersetzung, Verbreitung und öffentliche Zugänglichmachung.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

DIE BUCERIUS
LAW SCHOOL IST EINE
GRÜNDUNG DER



Vorwort

Die vorliegende Arbeit, die 2012 als Dissertation der Bucerius Law School angenommen wurde, beschäftigt sich mit den Schnittstellen von Erbrecht, Gesellschaftsrecht und Steuerrecht aus der Perspektive erbender Gesellschaften. Das Thema beruht auf einer Anregung von Herrn Prof. Dr. Georg Crezelius und Herrn Prof. Dr. Siegbert Seeger, denen ich im Hinblick auf unsere anfänglichen Diskussionen und ihre inhaltlichen Denkanstöße zu Dank verpflichtet bin.

Eine besondere Danksagung gebührt Frau Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, die die Arbeit betreut, mehrfach gelesen und die durch ihre zahlreichen Anmerkungen und weiterführenden Gedanken zum Gelingen der Dissertation beigetragen hat. Danken möchte ich auch Frau Prof. Dr. Anne Röthel für die Erstellung des Zweitgutachtens.

Die Dr. Reinhard Kapp Stiftung hat die Erstellung der Dissertation durch ein 18-monatiges Promotionsstipendium gefördert, ohne welches die Arbeit in dieser Form nicht zur Entstehung gelangt wäre. Für die Großzügigkeit und das entgegengebrachte Vertrauen schulde ich der Stiftung sowie den Kuratoriumsmitgliedern, insbesondere Herrn Dr. Reinhard Geck, ebenfalls Dank.

Schließlich danke ich all jenen aus meinem privaten Umfeld, die mich in der Zeit der Erstellung der Arbeit unterstützt und Verständnis für die gelegentlichen Entbehrungen gezeigt haben.

Aktuelle Entwicklungen in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur sind im Wesentlichen bis Februar 2013 berücksichtigt worden.

Sebastian Krieg

Im März 2013

Inhaltsübersicht

Vorwort

Inhalt

Einleitung

§ 1. Gegenstand und Gang der Untersuchung

§ 2. Praktische Relevanz des Themas

1. Teil. Die zivilrechtliche Erbfähigkeit der Gesellschaften

§ 1. Einführung

§ 2. Die historische Entwicklung der Erbfähigkeit vom römischen Recht bis zum Erlass des BGB

§ 3. Die Erbfähigkeit der juristischen Personen

§ 4. Die Erbfähigkeit der Personengesellschaften

§ 5. Anhang: Vermächtnisfähigkeit

§ 6. Gesamtergebnis des ersten Teils

2. Teil. Die Steuersubjektivität von Gesellschaften im ErbStG

§ 1. Einführung

§ 2. Der Begriff des Steuersubjekts

§ 3. Die Steuersubjektivität von Gesellschaften im ErbStG

§ 4. Methoden zur Vermeidung steuerlicher Nachteile

§ 5. Gesamtergebnis des zweiten Teils

3. Teil. Die Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuern

§ 1. Einführung

§ 2. Der Begriff der steuerlichen Doppelbelastung

§ 3. Typologie der Doppelbelastungen in Erbschaftsfällen unter Beteiligung von Gesellschaften

§ 4. Die Zulässigkeit steuerlicher Mehrfachbelastungen

§ 5. Methoden zur Vermeidung von Überschneidungen von Erbschaft- und Ertragsteuern de lege lata

§ 6. Gesamtergebnis des dritten Teils

Thesen zur Arbeit

Abkürzungen

Literatur

Sachregister

Inhalt

Vorwort

Inhaltsübersicht

Einleitung

§ 1. Gegenstand und Gang der Untersuchung

§ 2. Praktische Relevanz des Themas

1. Teil. Die zivilrechtliche Erbfähigkeit der Gesellschaften

§ 1. Einführung

§ 2. Die historische Entwicklung der Erbfähigkeit vom römischen Recht bis zum Erlass des BGB

§ 3. Die Erbfähigkeit der juristischen Personen

§ 4. Die Erbfähigkeit der Personengesellschaften

A. Einführung

I. Die traditionelle Gesamthandslehre

1. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts
2. Die Personenhandelsgesellschaften des HGB
3. Der nichtrechtsfähige Verein

II. Die Gesamthandsgesellschaften nach der modernen Gesamthandslehre

1. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts
2. Die Personenhandelsgesellschaften und andere Personengesellschaften
3. Der nichtrechtsfähige Verein

III. Zwischenergebnis

B. Die Erbfähigkeit auf Grundlage der traditionellen Gesamthandslehre

I. Meinungsstand

1. Personenhandelsgesellschaften
2. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts und der nichtrechtsfähige Verein

II. Auslegungsansätze im Falle einer nichtigen Einsetzung

1. Einsetzung der Gesellschafter unter Auflage
2. Einsetzung der Gesellschafter in gesamthänderischer Verbundenheit
3. Einsetzung Dritter unter Auflage oder mit Vermächtnislast

III. Bewertung der Auslegungsansätze

1. Argumente gegen die Einsetzung der Gesellschafter unter Auflage
2. Argumente gegen die Einsetzung der Gesellschafter in gesamthänderischer Verbundenheit
3. Argumente gegen die Einsetzung Dritter unter Auflage

IV. Alternativer Auslegungsansatz

V. Ergebnis zur Erbfähigkeit nach traditioneller Gesamthandslehre

C. *Die Erbfähigkeit auf Grundlage der modernen Gesamthandslehre*

I. Meinungsstand

II. Die Argumente FLUMES gegen die Erbfähigkeit der Personengesellschaften

1. Das Gesamthandsverständnis von Flume
2. Verwaltungstestamentsvollstreckung
3. Pflichtteilsrecht
4. Ausgleichungspflicht
 - a) Gesellschaft als Alleinerbin
 - b) Gesellschaft als Miterbin
5. Erbunwürdigkeit
 - a) Testamentsanfechtung als Lösung?
 - (1) Faktisches Vollzugsdefizit wegen verschiedener Interessenlagen beim nur-testamentarischen Erben
 - (2) Kreis der Anfechtungsberechtigten variiert
 - (3) Testamentsanfechtung setzt Kausalität voraus
 - b) Erbunwürdigkeit der Gesellschaft durch Zurechnung?
 - (1) Zurechnung von Gesellschafterhandeln
 - (a) Missbrauchslehren
 - (b) Institutionelle Lehre und Normanwendungslehre
 - (c) Bewertung der Lehren und Auffassung der Rechtsprechung
 - (d) Anwendung der Durchgriffslehren auf die

Erbunwürdigkeitskonstellationen

(i) Normanwendungslehren

(ii) Missbrauchslehren

(e) Zwischenergebnis

(f) Erbunwürdiges Verhalten einzelner Gesellschafter

(i) Für die Erbeinsetzung kausale Verfehlung

(ii) Für die Erbeinsetzung nicht kausale Verfehlung

(2) Zurechnung von Organ- und Repräsentantenhandeln

c) Ergebnis zur Frage der Erbunwürdigkeit von Gesellschaften

6. Geborensein einzelner Gesellschafter

7. Vorkaufsrecht

8. Handelsrechtliche Haftungsprivilegien

9. Zwischenergebnis

III. Weitere Problemfelder bei Anerkennung der Erbfähigkeit von Personengesellschaften

1. Erbrechtlicher Vonselbsterwerb

2. Akzessorische Gesellschafterhaftung

3. Gesetzeswortlaut der Erwerbstatbestände in § 124 Abs. 1 HGB und § 718 BGB

4. Fehlende Registerpublizität

5. Erbscheinsfähigkeit

a) Registerfähige Gesellschaften

b) Nicht registerfähige Gesellschaften

(1) Eintragungsmethoden

(a) Isolierte Eintragung der Gesellschafter

(b) Isolierte Eintragung der Gesellschaft

(c) Gemeinsame Eintragung von Gesellschaft und Gesellschaftern

(i) Richtigkeitsgewähr durch amtliche Einziehung des Erbscheins

(ii) Schutz des in die Richtigkeit des Erbscheins gesetzten Vertrauens

(2) Nachweis gegenüber dem Nachlassgericht

(3) Ergebnis

6. Gesellschaft als Teil einer Miterbengemeinschaft?
7. Weitere Überschneidungen von Regeln des Gesellschafts- mit denen des Erbrechts ...

IV. Ergebnis zur Erbfähigkeit nach der modernen Gesamthandslehre

§ 5. Anhang: Vermächtnisfähigkeit

§ 6. Gesamtergebnis des ersten Teils

2. Teil. Die Steuersubjektivität von Gesellschaften im ErbStG

§ 1. Einführung

§ 2. Der Begriff des Steuersubjekts

§ 3. Die Steuersubjektivität von Gesellschaften im ErbStG

A. Meinungsstand

I. Juristische Personen

II. Personengesellschaften und nichtrechtsfähiger Verein

1. Auffassung der Rechtsprechung

2. Auffassung des Schrifttums

B. Die Unterschiede zwischen transparenter und intransparenter Betrachtungsweise

I. Höhe der Steuerbelastung

II. Besteuerungsverfahren

1. Festsetzungsverfahren

2. Vollstreckungsverfahren

III. Weitere Auswirkungen auf die Gesellschafter

C. Argumente für und gegen die Steuersubjektivität von Gesellschaften im ErbStG

I. Wortlaut

II. Systematik

1. Rückschluss aus §§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. d, 35 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG

2. Rückschluss aus § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG

3. Rückschluss aus anderen Steuergesetzen

a) Die Steuersubjektivität von Gesellschaften in den einzelnen Steuergesetzen

b) Die Ratio von transparenter und intransparenter Besteuerung

c) Folgerungen für das ErbStG

III. Historie

IV. Teleologie

1. Zivilrechtliche Bereicherung als Steuerrechtfertigungsgrund
2. Verfahrensvereinfachung und Vermeidung materiellrechtlicher Widersprüche
3. Vergleichbarkeit mit den juristischen Personen
4. Argument der günstigeren Alternativgestaltung?
5. Abweichende steuerliche Zuordnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO?

D. Zwischenergebnis

§ 4. Methoden zur Vermeidung steuerlicher Nachteile

A. Ermittlung des Zuwendungsempfängers

- I. Zuwendung an die Gesellschaft setzt zivilrechtliche Rechtsfähigkeit voraus
- II. Auslegung des Willens des Zuwendenden als Zuwendung an die Gesellschafter
- III. Auslegung des Willens des Zuwendenden als Zuwendung unter Auflage oder Bedingung oder als Vertrag zugunsten Dritter

B. Zurechnung der Verwandtschaftsverhältnisse der Gesellschafter an die Gesellschaft für Zwecke der Steuerklasse

C. Präventive Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung steuerlicher Nachteile

- I. Zwischenschaltung einer Bruchteilsgemeinschaft
- II. Anteilsübertragung nach Einlage

§ 5. Gesamtergebnis des zweiten Teils

3. Teil. Die Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuern

§ 1. Einführung

§ 2. Der Begriff der steuerlichen Doppelbelastung

A. Die Abgrenzung der Doppel-/Mehrfachbelastung von der Doppel-/Mehrfachbesteuerung

B. Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Doppel- und Mehrfachbelastung

- I. Identität der Abgabengewalt
- II. Identität von Steuergegenstand, Steuerquelle, Einkunftsquelle oder Steuersubstrat?
 1. Steuergegenstand
 2. Steuerquelle
 3. Einkunftsquelle

4. Steuersubstrat

III. Identität des Steuersubjekts?

IV. Gleichartigkeit der Steuern und identischer Besteuerungszeitraum?

V. Zwischenergebnis: Definition der steuerlichen Doppel- und Mehrfachbelastung

C. Erscheinungsformen steuerlicher Mehrfachbelastungen

D. Abgrenzung der Mehrfachbelastung von der schlicht-sukzessiven Besteuerung

§ 3. Typologie der Doppelbelastungen in Erbschaftsfällen unter Beteiligung von Gesellschaften

A. Vom Erbschaftsgegenstand abhängige Doppelbelastungen

I. Übergang steuerverstrickter stiller Reserven

II. Postmortaler Forderungseinzug

III. Renten und wiederkehrende Leistungen

B. Vom Erben abhängige Doppelbelastungen

I. Betrieblich veranlasste Erbeinsetzung durch Dritten

II. Nicht betrieblich veranlasste Erbeinsetzung durch Gesellschafter

III. Nicht betrieblich veranlasste Erbeinsetzung durch nahestehenden Dritten

IV. Nicht betrieblich veranlasste Erbeinsetzung durch nicht nahestehenden Dritten

C. Die Unterscheidung nach der Art der Mehrfachbelastung

I. »Besteuerungsnachholende« Mehrfachbelastung

II. »Einfache« Mehrfachbelastung

§ 4. Die Zulässigkeit steuerlicher Mehrfachbelastungen

A. Die Zulässigkeit von Mehrfachbelastungen im Allgemeinen

I. Rechtliche Grundlagen steuerlicher Mehrfachbelastungen

II. Rechtliche Schranken steuerlicher Mehrfachbelastungen

1. Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

2. Steuerliches Übermaßverbot

III. Rechtsfolgen unzulässiger Mehrfachbelastungen

B. Die Zulässigkeit von Mehrfachbelastungen bei erbenden Gesellschaften

I. Entwicklung der Rechtsprechung und Auffassung der Literatur

II. Konformität mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip aus Art. 3 Abs. 1 GG

III. Konformität mit der Eigentumsgarantie bzw. dem Übermaßverbot

1. Reduzierung der Ertragsteuern durch Abzug der Erbschaftsteuer als

Betriebsausgabe

2. Reduzierung der Einkommensteuer durch § 35b EStG
3. Reduzierung der Erbschaftsteuer durch § 10 Abs. 5 ErbStG
4. Milderung durch kumulative Anwendung von § 35b EStG und § 10 Abs. 5 ErbStG ...

IV. Weitere steuersystematische Argumente

1. Erbschaftsteuer als Einkommensteuer im weiteren Sinne
2. Exklusivitätsverhältnis als gesetzlicher Leitgedanke
3. Integration der Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer
4. Vereinbarkeit mit der Zwei-Ebenen-These der Rechtsprechung

V. Zwischenergebnis

§ 5. Methoden zur Vermeidung von Überschneidungen von Erbschaft- und Ertragsteuern de lege lata

A. *Mögliche Abgrenzungsverfahren*

- I. Einschränkung der Steuerbarkeit nach dem ErbStG
- II. Anwendung von Einlagegrundsätzen
- III. Subsidiaritätsverhältnis zwischen den Gesetzen
- IV. Alternativitätsverhältnis durch Kriterium der (Un-)Entgeltlichkeit oder der (Nicht-)Erwirtschaftung am Markt
- V. Alternativitätsverhältnis durch das Kriterium der betrieblichen Veranlassung
- VI. Abstellen auf die äußere Form der Verfügung

B. *Abwägung zwischen den einzelnen Abgrenzungsverfahren*

§ 6. Gesamtergebnis des dritten Teils

Thesen zur Arbeit

Abkürzungen

Literatur

Sachregister

Einleitung

§ 1. Gegenstand und Gang der Untersuchung

Das Thema der vorliegenden Arbeit ist durch eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs aus dem Jahre 2006 inspiriert.¹ Eine verstorbene Heimbewohnerin hatte das Seniorenheim, von dem sie bis zu ihrem Tod gepflegt wurde und dem sie sich daher besonders verbunden fühlte, zur Förderung der Altenarbeit als Miterben eingesetzt.² Das Seniorenheim wurde in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts von zwei Gesellschaftern betrieben und war nicht als gemeinnützig anerkannt. Nachdem das Erbschaftsteuerfinanzamt gegen die beiden Gesellschafter die Erbschaftsteuer bestandskräftig festgesetzt hatte, setzte das Betriebsfinanzamt bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung die Erbschaft zugleich als einkommensteuerpflichtige Betriebseinnahme der Gesellschaft an. Zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung wegen der Doppelbelastung des Erwerbsvorgangs mit Erbschaft- und Einkommensteuer minderte das Finanzamt die gewerblichen Einkünfte aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO, sodass sich die Einkommensteuerschuld der Gesellschafter im Ergebnis um rund zwei Drittel der festgesetzten Erbschaftsteuer reduzierte. Die Gesellschaft gab sich damit nicht zufrieden. Im anschließenden finanzgerichtlichen Verfahren stritten die Beteiligten über die Frage, ob die Erbschaft auch im Rahmen der Einkommensteuer zu erfassen war. Am Ende gab der BFH dem beklagten Finanzamt Recht und bestätigte die steuerliche Doppelbelastung.

Das Urteil wirft mehrere Rechtsfragen auf. Zunächst kann man darüber nachdenken, ob eine GbR – und darüber hinaus Gesellschaften im Allgemeinen – überhaupt als Erbe eingesetzt werden können, Gesellschaften mithin als erbfähig anzusehen sind. Das Erbrecht geht

prototypisch von einer Einsetzung natürlicher Personen aus und es ist fraglich, inwieweit sich das Erbrecht mit den Normen und Wertungen des Gesellschaftsrechts verträgt.

Das Erbschaftsteuerfinanzamt hatte in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall keinen Erbschaftsteuerbescheid gegen die Gesellschaft, sondern separate Erbschaftsteuerbescheide gegen die beiden Gesellschafter erlassen, die GbR somit nicht selbst als Steuerschuldner angesehen. Die Erbschaft- und Schenkungsteuersubjektivität von Gesellschaften hat in den letzten einhundert Jahren eine wechselvolle Geschichte durchlebt. Während die Rechtsprechung Kapitalgesellschaften und andere juristische Personen im Rahmen des ErbStG als selbständige Steuersubjekte behandelt, werden Gesamthandsgemeinschaften und Personengesellschaften nicht nur für Zwecke der Einkommensteuer, sondern auch im Erbschaftsteuerrecht transparent besteuert. Ob diese Zweiteilung im Lichte der jüngeren Zivilrechtsprechung, die der GbR mehr und mehr rechtliche Eigenständigkeit zuerkannt hat und die Personengesellschaften mittlerweile als mit den juristischen Personen weitgehend vergleichbare Rechtssubjekte betrachtet, noch angemessen ist, ist bislang nicht abschließend geklärt.

Schließlich geht es um die Thematik, inwieweit die doppelte Besteuerung eines einheitlichen Vorgangs mit Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer und Ertragsteuern steuersystematisch zutreffend und verfassungsrechtlich zulässig ist. Das Konkurrenzverhältnis von Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer und Ertragsteuern ist auch nach einer seit über 90 Jahren andauernden Koexistenz beider Steuerarten noch streitig.

Die Arbeit greift diese drei Fragestellungen auf und unterzieht sie in den folgenden drei Teilen einer eingehenden Untersuchung. Entsprechend der dargelegten Reihenfolge geht sie zunächst auf die zivilrechtliche Erbfähigkeit von Gesellschaften ein. Auf einen kurzen historischen Rückblick zur rechtlichen Entwicklung der Erbfähigkeit im Allgemeinen folgt eine Untersuchung zur Erbfähigkeit von Gesellschaften auf Grundlage des heutigen Rechts – zunächst im Hinblick auf die juristischen Personen des bürgerlichen Rechts (insbesondere der Kapitalgesellschaften und des eingetragenen Vereins), danach aus dem Blickwinkel der traditionellen und der modernen Gesamthandslehre in Bezug auf die

bürgerlichrechtlichen und handelsrechtlichen Personengesellschaften sowie den nichtrechtsfähigen Verein. In diesem Abschnitt stehen die maßgeblich von FLUME vorgebrachten erb- und gesellschaftsrechtlichen Einwendungen gegen die Erbfähigkeit von Personengesellschaften im Vordergrund. Dabei wird versucht, die teilweise gegenläufigen Interessen von Erb- und Gesellschaftsrecht dadurch zur Ausgleichung zu bringen, dass die Wertentscheidungen beider Rechtsgebiete im Wege einer »praktischen Konkordanz« weitest möglich zur Geltung gelangen. Der zweite und dritte Teil der Arbeit widmen sich den steuerrechtlichen Konsequenzen letztwilliger Verfügungen an Gesellschaften. Während sich der zweite Teil der Frage zuwendet, ob die Gesellschaft oder die Gesellschafter Steuersubjekt der Erbschaftsteuer sind, und hierfür unter anderem auf die grundsätzlichen Überlegungen von transparenter oder intransparenter Besteuerung eingeht, untersucht der dritte Teil die steuer- und verfassungsrechtlichen Implikationen des Zusammentreffens von Erbschaft- und Ertragsteuern. Einer begrifflichen Bestimmung der steuerlichen Doppel- und Mehrfachbelastung schließen sich eine Fallstudie sowie eine Auseinandersetzung mit den verschiedenen Methoden zur Vermeidung ungewollter tatbestandlicher Überschneidungen beider Steuerarten an. Soweit sich im Rahmen der Erörterungen Parallelen zu den freigiebigen Zuwendungen unter Lebenden auftun, wird zum Zwecke einer ganzheitlichen Behandlung der Thematik auch auf die lebzeitigen Zuwendungen eingegangen.

§ 2. Praktische Relevanz des Themas

Die Erbeinsetzung einer Gesellschaft mag auf den ersten Blick ungewöhnlich anmuten, da Erblasser in aller Regel natürliche Personen aus ihrem Angehörigen- oder Verwandtenkreis zu bedenken pflegen, um damit das Fortkommen ihrer Nächsten zu sichern und ihrer persönlichen Verbundenheit Ausdruck zu verleihen. Dennoch offenbart die Praxis immer wieder verschiedene Motive dafür, dass Erblasser anstelle oder neben ihren Verwandten eine Gesellschaft oder einen Verein zum Erben einsetzen.³ Zu denken ist hier zunächst an Konstellationen, in denen der Erblasser schlicht keine näheren Verwandten (mehr) hat, die er als seines Erbes würdig ansieht, und in denen sich der Erblasser deshalb entschließt,

seinen Nachlass einer (nicht notwendigerweise gemeinnützigen) Gesellschaft zuzuwenden, deren Geschäft oder Tätigkeit ihm förderungswert erscheint. So lag der Fall unter anderem in der oben dargestellten Seniorenheim-Entscheidung.⁴

Darüber hinaus kommt die Einsetzung einer Gesellschaft auch dann in Betracht, wenn an dieser Angehörige des Erblassers beteiligt sind, denen der Erblasser das Vermögen lediglich mittelbar zuwenden möchte.⁵ Die Einsetzung einer solchen Familien- oder Angehörigengesellschaft weist gegenüber einer unmittelbaren Einsetzung ihrer Mitglieder verschiedene Vorteile auf. Während die Miterben oder Miteigentümer dinglich unbeschränkt über ihren Miterbenanteil bzw. Miteigentumsanteil verfügen können (§§ 2033 Abs. 1, 747 S. 1, 137 BGB), ist die Verfügung über den Gesellschaftsanteil ausgeschlossen oder zumindest beschränkt (§ 719 Abs. 1 BGB, ggf. iVm §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB, bei Kapitalgesellschaftsanteilen Vinkulierung nach § 15 Abs. 5 GmbHG, § 68 Abs. 2 AktG). Möchte der Erblasser sein Vermögen über seinen Tod hinaus im Familienverbund halten und Komplikationen verhindern, die sich aus einer möglichen Veräußerung von Eigentums- oder Miterbenanteilen ergeben können, so ist es unter Umständen vorteilhaft, wenn er zuvor mit seinen Abkömmlingen eine Gesellschaft gründet, sie entsprechend vertraglich ausgestaltet und ihr schließlich das Vermögen im Wege der (ggf. auch vorweggenommenen) Erbfolge zukommen lässt.⁶ Nicht nur, dass sich eine Zersplitterung des Nachlasses auf diese Weise erschweren lässt – auch im Hinblick auf dessen Verwaltung ermöglicht die Gesellschaft flexiblere Lösungen als die gesetzlich weitgehend zwingend vorbestimmte Erben- oder Bruchteilsgemeinschaft. So kann die Geschäftsführung anders als bei der Erben- oder Bruchteilsgemeinschaft (§§ 2038 Abs. 1, 744 Abs. 1 BGB) auf bestimmte Gesellschafter beschränkt werden (§ 710 S. 1 BGB, § 114 Abs. 2 HGB, § 35 GmbHG, § 76 AktG), was dann bedeutsam werden kann, wenn die Verwaltung nach dem Erblasserwillen beispielsweise allein durch einen bestimmten Abkömmling wahrgenommen werden soll. Plant der Erblasser einen Vermögensübergang noch zu Lebzeiten im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, so kann er sich zudem die ihm notwendig erscheinenden Kontroll-, Verwaltungs- und Nutzungsrechte innerhalb der Gesellschaft durch entsprechende Regelungen im Gesellschaftsvertrag vorbehalten.⁷

Schließlich kann auch die Haftungsbeschränkung bei den Kapitalgesellschaften sowie der GmbH & Co. KG eine Rolle bei der Einsetzung einer Gesellschaft spielen (§ 13 Abs. 2 GmbHG, § 1 Abs. 1 S. 2 AktG, § 171 Abs. 1 HGB), wobei bei diesen Gesellschaftstypen die steuerlichen Folgen der rechtsformspezifisch anzunehmenden Gewerblichkeit zu berücksichtigen sind (§ 8 Abs. 2 KStG, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, § 2 Abs. 1, 2 S. 1 GewStG).

Strukturell lässt sich somit zwischen zwei Grundmotiven für Zuwendungen an Gesellschaften und Vereine unterscheiden: Während es dem Erblasser in dem einen Fall um eine Förderung der Tätigkeit einer bestimmten Gesellschaft oder eines Vereins geht, soll die Zuwendung im anderen Fall primär den Gesellschaftern zugute kommen, wobei sich der Zuwendende hierfür der gesellschaftsrechtlichen Instrumentarien bedient, die sich durch eine umfassende und differenzierte Regelungsdichte bei gleichzeitig hoher gestalterischer Flexibilität auszeichnen.

¹ BFH, Urt. v. 14.03.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650; Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Urt. v. 25.06.2003 – 13 K 26/02, EFG 2003, 1465 (aufgehoben).

² Die Erbeinsetzung war trotz der Regelung in § 14 HeimG, wonach Heimträger sich von den Bewohnern grundsätzlich keine Sonderleistungen gewähren lassen dürfen, wirksam, da die Erben, die zuvor im Zivilrechtswege das Testament angefochten hatten, die Kenntnis des Heimträgers vom Testament offenbar nicht nachweisen konnten. Zu den subjektiven Voraussetzungen im Rahmen von § 14 HeimG vgl. BayObLG, Beschl. v. 24.11.1992 – 1Z BR 73/92, NJW 1993, 1143.

³ Zu den Motiven siehe auch Scherer/Feick, ZEV 2003, 341, 344 f.; Groh, in: GS Knobbe-Keuk (1997), S. 433, 433 f., 436; Wessing, in: FS Havermann (1995), S. 757, 762 ff.; Langenfeld, ZEV 1995, 157, 157; Geck, KÖSDI 2010, 16842 ff.; Geck, KÖSDI 2008, 16016 ff.; Ott, StuW 1924, 813, 823.

⁴ BFH, Urt. v. 14.03.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650; ähnlich RG, Beschl. v. 17.10.1935 – 1 Wx 435/35, JW 1935, 3638 (Einsetzung von Vereinen für wohltätige Vereinszwecke); RG, Urt. v. 21.02.1929, Das Recht 1929, 247 (Nr. 975) (Einsetzung eines nichtrechtsfähigen Wissenschaftsvereins); RG, Urt. v. 14.11.1910 – 651/09 IV, JW 1911, 115 (Vermächtnis zugunsten einer religiösen Gemeinde); RG, Urt. v. 31.01.1884, Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts 1884, 928 (Vermächtnis zugunsten eines Talmudvereins); Preußisches Obertribunal, Urt. v. 13.07.1864, Entscheidungen des Königlichen Ober-Tribunals

1865, 56 (Einsetzung einer religiösen Gemeinde); *BayObLG*, Beschl. v. 31.03.1998 – 1 Z BR 174/97, ZEV 1998, 387 (Einsetzung eines eingetragenen Vereins und eines Pflegeheims); *FG Münster*, Urt. v. 18.01.2007 – 3 K 2592/05, EFG 2007, 1037 (Einsetzung eines nichtrechtsfähigen Vereins); *KG*, Beschl. v. 16.06.1938 – 1 Wx 205/38, JW 1938, 2273 (Einsetzung von Tierschutzvereinen); *OAG zu München*, Urt. v. 09.04.1867, J.A. Seuffert's Archiv für Entscheidungen der obersten Gerichte in den deutschen Staaten 22, 559 (Einsetzung eines erzbischöflichen Ordinariats); *BFH*, Urt. v. 15.03.2007 – II R 5/04, BStBl. II 2007, 472 (lebzeitige Zuwendung an Sportverein zur Förderung der Fußballmannschaft).

⁵ So z.B. in den Sachverhalten, die folgenden Entscheidungen zugrunde lagen: *BFH*, Urt. v. 07.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237; lebzeitige Zuwendungen: *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, BStBl. II 1995, 81; *RFH*, Urt. v. 28.10.1921 – I a A 101/21, RFHE 7, 192; *FG Düsseldorf*, Beschl. v. 26.02.1991 – 4 V 464/91 A (Erb), EFG 1991, 333 (rkr); *FG Nürnberg*, Urt. v. 13.12.2001 – IV 369/2000, DStRE 2002, 576 (rkr).

⁶ *Langenfeld*, ZEV 1995, 157, 157; *Scherer/Feick*, ZEV 2003, 341, 345; *Spiegelberger*, Vermögensnachfolge, Rn. 212; *Geck*, KÖSDI 2010, 16842, 16842 f.

⁷ *Wessing*, in: FS Havermann (1995), S. 757, 766.

1. Teil. Die zivilrechtliche Erbfähigkeit der Gesellschaften

§ 1. Einführung

Das Recht, sein im Laufe des Lebens erworbenes Hab und Gut nach dem Tod an seine Abkömmlinge, Verwandten oder den Ehegatten weiterzugeben (aktives Erbrecht), sowie das Recht, als ein solchermaßen Bedachter rechtlich Eigentum an diesem Vermögen zu erwerben (passives Erbrecht), geht bis auf die vorchristliche römische Zeit zurück und ist seitdem ein fester Bestandteil unseres Rechtssystems.¹ Historisch betrachtet wurzelt das Erbrecht im Familienrecht. Neben der Verwirklichung der Privatautonomie des Erblassers über dessen Tod hinaus besaß das Erbrecht ursprünglich primär die soziale Aufgabe, die nahen Angehörigen des Erblassers nach dessen Tod wirtschaftlich abzusichern und zu versorgen.² Das Erbrecht ist seiner Tradition nach somit das Recht einer natürlichen Person, bestimmten nahestehenden natürlichen Personen nach dem Tode etwas zuzuwenden.

Die Möglichkeit, anstelle einer natürlichen Person auch eine juristische Person des Privatrechts zu bedenken, ist in Anbetracht des historischen Ursprungs des Erbrechts eine vergleichsweise neue Entwicklung, die sich in den deutschen Staaten erst in den letzten Jahrhunderten nach und nach durchgesetzt hat. Sie ist eng mit der rückläufigen Bedeutung der Großfamilie und dem parallel dazu gestiegenen praktischen Bedürfnis verknüpft, neben den kirchlichen Institutionen auch privatrechtlichen gemeinnützigen Einrichtungen den Empfang größerer Zuwendungen zu ermöglichen.

Mit der Einführung des ADHGB im Jahr 1861 und des BGB im Jahr 1900 kam die Frage auf, inwieweit neben den juristischen Personen auch Personenmehrheiten ohne Rechtspersönlichkeit erbfähig sein sollten,

insbesondere die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die Personenhandelsgesellschaften und der nichtrechtsfähige Verein.³ Dabei handelte es sich um eine in den jüngeren Jahren des BGB häufig diskutierte rechtliche Frage. Zahlreiche Fälle haben die Rechtsprechung in der Vergangenheit beschäftigt.⁴ Der hieran anknüpfende wissenschaftliche Diskurs war in besonderem Maße mit der Frage der Rechtsfähigkeit dieser Verbände verknüpft. Mit der fortschreitenden Rezeption der modernen Gesamthandslehre seit den siebziger Jahren des letzten Jahrhunderts ist das Lager derjenigen stetig gewachsen, die sämtlichen Außenpersonengesellschaften das Erbrecht allgemein und uneingeschränkt zuerkennen. Spätestens seit der Grundsatzentscheidung des BGH⁵ zur Rechtsfähigkeit der Außen-GbR kann man diese Auffassung als herrschende Meinung bezeichnen.⁶ Dennoch ist diese Ansicht auch heute nicht unbestritten. Dies mag nicht zuletzt daran liegen, dass viele Fragen, die sich aus der thematischen Überschneidung von Erbrecht und Gesellschaftsrecht ergeben, bisher nicht eingehend untersucht, geschweige denn positiv geklärt worden sind. Beiträge von SCHERER/FEICK⁷ sowie OTTE⁸ haben der Debatte zuletzt neuen Schwung verliehen.

Der erste Teil der vorliegenden Arbeit greift diese Fragestellung mit dem Ziel auf, die Erbfähigkeit von Gesellschaften⁹ des Privatrechts zu untersuchen. Er zeigt auf, wo sich im Spannungsfeld von Erb- und Gesellschaftsrecht Reibungspunkte ergeben, und versucht, wo es notwendig und möglich erscheint, mithilfe der anerkannten juristischen Methoden der Gesetzesauslegung und Rechtsfortbildung angemessene Lösungswege zu entwickeln.

§ 2. Die historische Entwicklung der Erbfähigkeit vom römischen Recht bis zum Erlass des BGB

Die Entwicklung der subjektiven passiven Erbfähigkeit hat bei Betrachtung der rechtshistorischen Quellen, beginnend im römischen Rechtskreis, in den letzten Jahrhunderten einen relativ linearen Verlauf genommen, in dem die Erbfähigkeit sukzessiv auf immer weitere Rechtssubjekte ausgedehnt worden ist. Das ältere römische zivile Erbrecht erkannte ausschließlich den natürlichen Personen die Fähigkeit zu,

testamentarisch als Erbe eingesetzt zu werden (*testamenti factio passiva*).¹⁰ Nicht-physische Personen galten grundsätzlich als nicht erbfähig. Die Vorstellung einer vom Individuum getrennten, nichtmenschlichen Rechtspersönlichkeit, die selbst Vermögen besitzen und Zuordnungsobjekt von Rechten und Pflichten sein konnte, hatte sich in dieser frühgeschichtlichen Phase noch nicht herausgebildet.¹¹

Zwar konnte in Durchbrechung dieses Grundsatzes auch der römische Staat (*populus romanus*, *civitas*) Erbe sein.¹² Da sich der gesamte Bereich des staatlichen Eigentums und Rechtsverkehrs allerdings nicht nach dem für die Bürger geltenden Privatrecht richtete, vollzog sich ein solcher Erbschaftserwerb nicht nach zivilrechtlichen Regeln, sondern nach den Prinzipien des öffentlichen Rechts.¹³

Andere staatliche Einrichtungen und privatrechtliche Verbände, insb. die Stadtgemeinden (*municipien*), Vereine (*collegia*, *sodalitates*, *universitates*) und die einfachen Gesellschaften (*societas*), galten privatrechtlich zunächst als nicht vermögensfähig und konnten deshalb auch nicht erben.¹⁴ Dies änderte sich auch nicht, nachdem schrittweise erst die Städte und später auch bestimmte erlaubte Vereine als eigenständige Persönlichkeiten aufgefasst wurden und damit auch Vermögensfähigkeit erlangten.¹⁵

Die Erbunfähigkeit solcher juristischen Personen wurde verschiedentlich begründet: Nach Auffassung des römischen Rechtsgelehrten ULPIAN musste der Erbe stets persönlich durch sein eigenes Wollen und Handeln die Erbschaft antreten. Die Bevollmächtigung eines Dritten war nicht ausreichend. Da juristische Personen allerdings als handlungsunfähig galten und der Vertretung durch natürliche Personen bedurften, war ein »eigenhändiger« Erbantritt durch sie ausgeschlossen.¹⁶ Andere argumentierten mit dem Bestimmtheitsgrundsatz. Danach konnten einer unbestimmten Person (*incerta persona*) keine Erbschaften oder Legate vermacht werden.¹⁷ Die Einsetzung einer Körperschaft wurde jedoch als Einsetzung der hinter ihr stehenden, nicht individuell konkretisierten, sondern nur durch eine abstrakte Eigenschaft bezeichneten Individuen aufgefasst, die nicht ausreichen sollte.¹⁸ Vor dem Hintergrund unseres heutigen Rechtsverständnisses mögen diese Argumente eigentümlich wirken. Tatsächlich dürften auch hauptsächlich politische sowie

fiskalische Gründe entscheidend gewesen sein, neben dem römischen Staat keine privaten Verbände als Erben anzuerkennen.¹⁹

Die damit an sich nicht vorgesehenen Zuwendungen an juristische Personen ließen sich jedoch auf indirektem Weg bewirken. Mit dem einem Vermächtnis ähnelnden »Fideikommiss« konnte der Erblasser eine natürliche Person mit der Bitte zum Erben bestimmen, das erlangte Vermögen einem anderen, auch einer juristischen Person, zuzuwenden.²⁰ Bei der Annahme des Zugewendeten sollte sich die juristische Person nunmehr ihrer Vertreter bedienen dürfen.²¹ Der Zuwendungsempfänger wurde dadurch allerdings nicht Erbe. Er erlangte lediglich einen schuldrechtlichen Übertragungsanspruch gegen den eigentlichen Erben und leitete seinen Erwerb unmittelbar von diesem und nicht vom Erblasser ab.²²

Wissenschaftlich scheint nicht eindeutig geklärt, ob daneben auch die Möglichkeit bestand, juristischen Personen im Wege der »prätorischen Erbfolge« eine Erbschaft zukommen zu lassen (sog. bonorum possessio).²³ Das Institut der bonorum possessio war ein parallel angewandtes Instrument der Rechtspraxis, um bestimmte Härten des Zivilrechts unter den Gesichtspunkten der Billigkeit und Gerechtigkeit zu beseitigen. Der Prätor, ein für die Rechtspflege zuständiger Amtsträger, konnte dabei Personen einem Erben gleichstellen, indem er dem von ihm ernannten »bonorum possessor« einen Herausgabeanspruch gegen den Erbschaftsbesitzer zusprach.²⁴ Zum Erben im zivilrechtlichen Sinne wurde jener dadurch nicht.²⁵

Mit dem Beginn der christlichen Kaiserzeit (4. Jahrhundert n. Chr.) änderte sich diese restriktive Erbrechtspraxis schrittweise: Zunächst konnten zusätzlich auch Stadtgemeinden zu Erben eingesetzt werden.²⁶ Privatrechtliche Körperschaften blieben zwar grundsätzlich weiter erbunfähig. Im Einzelfall konnte ihnen aber die individuelle Erbfähigkeit zugesprochen werden.²⁷ Der Erwerb von Legaten (Vermächtnissen) war ihnen ausnahmslos möglich.²⁸ Auch Kirchen und milde Stiftungen im weitesten Sinne (pia causae, pia corpora) wurden schließlich als erbfähig anerkannt.²⁹

Diese Grundsätze setzten sich im späteren gemeinen Recht (ius commune),

welches das römische Recht rezipierte, in den deutschen Staaten fort (13. Jahrhundert n. Chr.). Nur Fiskus, Gemeinden und kirchliche Institute galten nach herrschender Auffassung als uneingeschränkt erbfähig. Andere juristische Personen konnten lediglich mit Vermächtnissen bedacht werden.

Einen Wendepunkt markierte das Zeitalter der Aufklärung, in dem sich allmählich die Auffassung durchsetzte, allen anerkannten Körperschaften die Erbfähigkeit zuteil werden zu lassen.³⁰ Die Erbfähigkeit wurde nach und nach als spezielle Ausprägung der allgemeinen Rechtsfähigkeit begriffen, die mit dieser zwangsläufig einhergehen sollte.³¹

Diese Entwicklung spiegelte sich auch in den entsprechenden Gesetzesvorschriften der deutschen Partikularrechte des 19. Jahrhunderts wider. Bereits das Allgemeine Landrecht für die Preußischen Staaten von 1794 knüpfte in §§ 36, 39 ALR I 12 die Erbfähigkeit einer natürlichen oder sonstigen Rechtsperson schlicht an die Vermögensfähigkeit.³² Körperschaften konnten nach § 82 ALR II 6 genau wie natürliche Personen Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen.³³ Sie waren demzufolge grundsätzlich erbfähig.³⁴ Besonders deutlich formulierte das Bürgerliche Gesetzbuch für das Königreich Sachsen von 1865 in § 2074: »Juristische Personen sind fähig, aus einem letzten Willen zu erwerben, [...]«. ³⁵ Ähnliches galt nach dem Bayrischen Landrecht³⁶ von 1756 und dem österreichischen allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³⁷ aus dem Jahre 1812.

Für Gesellschaften ohne juristische Persönlichkeit änderte sich vorerst nichts. Sie galten auch weiterhin als nicht erbfähig.³⁸ War trotzdem eine solche Gesellschaft als Erbin bestimmt, so ließ sich die »verunglückte« Erbeinsetzung dadurch aufrechterhalten, dass man den testamentarischen Erblasserwillen in eine Einsetzung der einzelnen Mitglieder bzw. Gesellschafter umdeutete.³⁹ § 2075 sächsBGB sah sogar ausdrücklich vor, die Einsetzung eines nichtrechtsfähigen Verbandes als eine solche seiner Mitglieder bzw. Gesellschafter unter der Auflage aufzufassen, das Erhaltene dem Verbandszweck gemäß zu verwenden.⁴⁰

Das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch, das am 1. März 1862 in Kraft trat, kodifizierte die Personenhandelsgesellschaften erstmalig für alle

deutschen Staaten einheitlich. Wortgleich mit dem heutigen § 124 Abs. 1 HGB statuierten Art. 111, 164 ADHGB: »Die Handelsgesellschaft [Kommanditgesellschaft] kann unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben, vor Gericht klagen und verklagt werden.« Ob den Personenhandelsgesellschaften damit auch die Erbfähigkeit gesetzlich zuerkannt sein sollte, blieb umstritten.⁴¹ Nach Auffassung der Befürworter sollte dem jedenfalls nicht entgegenstehen, dass es sich bei den Personengesellschaften nach einhelliger Auffassung nicht um juristische Personen handelte.⁴²

Der Erlass des Bürgerlichen Gesetzbuchs für das Deutsche Reich zum 1. Januar 1900 eröffnete dem Gesetzgeber schließlich erstmals die Möglichkeit, eine einheitliche, dem Stand der Rechtsentwicklung entsprechende positivrechtliche Regelung der Erbfähigkeit einzuführen. Während der mehrjährigen Beratungen wurden die Entwürfe in diesem Punkt vielfach geändert und umformuliert.

GOTTFRIED VON SCHMITT, der zuständige Redaktor für das Erbrecht in der ersten Kommission zur Ausarbeitung eines BGB-Entwurfs, formulierte in seinen Vorentwurf⁴³ aus dem Jahr 1879 noch recht weitläufig:

»§ 8: Der Fiskus, Gemeinden, Korporationen, sowie diejenigen Gesellschaften, Genossenschaften und anderen Personenvereine, Kassen, Stiftungen und Anstalten, welche die Fähigkeit besitzen, als solche zu klagen, und verklagt zu werden, können letztwillig bedacht werden. [...]«

Erbfähig sollten neben den juristischen Personen demzufolge auch Verbände ohne eigene Rechtspersönlichkeit sein. Der Entwurf stellte insoweit nicht auf die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit, sondern ausschließlich auf die prozessuale Parteifähigkeit ab. Im Ergebnis waren damit auch die Personenhandelsgesellschaften des ADHGB erfasst (vgl. Art. 111 ADHGB). Soweit den nichtrechtsfähigen Verbänden im Außenverhältnis die »wesentlichen Attribute der juristischen Personen« beigelegt seien, bestehe, so die Entwurfsbegründung, »vom Standpunkt der Gesetzgebung [...] jedenfalls kein Grund, dem bezüglichen Willen eines Erblassers die Geltung zu versagen«. ⁴⁴

Der Entwurf VON SCHMITTS sollte keinen Bestand haben. Im Laufe der

Beratungen formulierte man die Vorschrift um und nahm die Verbände ohne Rechtspersönlichkeit wieder aus dem Anwendungsbereich heraus. Der Gesetzestext reduzierte sich danach auf die prägnante Feststellung:⁴⁵

»§ 8: Der Fiskus, Körperschaften und Stiftungen können letztwillig bedacht werden. [...]«

Zur Begründung führte man an, es bestehe kein »absolutes Bedürfnis«, Handelsgesellschaften, Genossenschaften und nichtrechtsfähigen Vereinen die Erbfähigkeit beizulegen.⁴⁶

Auch diese Fassung fand jedoch keine Berücksichtigung im Gesetz. Der abschließende erste Entwurf von 1887 sprach nur noch abstrakt von »juristischen Personen«:

»§ 1759: Eine juristische Person kann als Erbe oder Nacherbe eingesetzt sowie mit einem Vermächtnisse bedacht werden.«

Die Entwurfsbegründung führte an, es seien keine Gründe ersichtlich, die Erbfähigkeit auf Fiskus, Gemeinden und kirchliche Institute zu beschränken, sonstige juristische Personen jedoch auszuklammern.⁴⁷ Trotzdem bestehe nach wie vor kein Bedürfnis, Gesellschaften ohne juristische Persönlichkeit die Erbfähigkeit zuzugestehen.⁴⁸

Auch § 1759 BGB-E sollte nicht in Gesetzesform gegossen werden. Die zweite Kommission sprach sich in erster Lesung gegen ihn aus. Da die Rechtsfähigkeit der juristischen Personen prinzipiell anerkannt sei, müsse die Regelung als selbstverständlich und damit entbehrlich betrachtet werden.⁴⁹

Stattdessen wurde im Verlauf der zweiten Lesung beantragt, dem § 1800 BGB-E, der die Erbfähigkeit von natürlichen Personen betraf, einen dritten Absatz anzufügen und wie folgt zu fassen:

»Eine juristische Person kann Erbe werden, wenn sie zurzeit des Erbfalls besteht; [...]«.

Auch diesem Antrag war letztlich keinen Erfolg beschieden. Die Mehrheit der Kommissionsmitglieder war der Auffassung, dass sich die Regelung erübrige, weil man von einer prinzipiellen Übertragbarkeit der Grundsätze

über die physischen Personen auf die juristischen Personen ausgehe.⁵⁰

Schlussendlich mündete der Gesetzgebungsprozess in der heutigen, in jeder Hinsicht offen formulierten Regelung des § 1923 Abs. 1 BGB:

»Erbe kann nur werden, wer zur Zeit des Erbfalls lebt.«

Über die Frage, ob auch nicht-physische Rechtsgebilde in diesem Sinne »lebensfähig« sind, schweigt sich die Norm aus. Zumindest in Bezug auf die juristischen Personen finden sich über das BGB verstreut allerdings mehrere Normen, die die Erbfähigkeit der juristischen Personen indirekt konstatieren (dazu im nächsten Abschnitt). Im Hinblick auf die Gesamthandsgesellschaften vermochte sich der Gesetzgeber zu keiner Klarstellung zu entschließen.

§ 3. Die Erbfähigkeit der juristischen Personen

Dass juristische Personen unter der Ägide des BGB erbfähig sind, war zu keinem Zeitpunkt in seiner Geschichte ernsthaft umstritten. Rechtsprechung⁵¹ und Schrifttum⁵² haben den Kapitalgesellschaften⁵³, eingetragenen Vereinen und Genossenschaften von Anfang an die Erbfähigkeit zuerkannt.

Das Gesetz selbst trifft in § 1923 BGB, der mit der amtlichen Überschrift »Erbfähigkeit« betitelt ist, hierzu keine direkte Aussage. Danach kann Erbe nur werden, wer zur Zeit des Erbfalls »lebt«. Zumindest nach naturkundlicher Betrachtung mag es zweifelhaft erscheinen, ob ein nicht-natürliches, allein nach rechtlichen Kategorien existentes juristisches Gebilde in diesem Sinne »lebensfähig« sein kann. Versteht man den in § 1923 BGB gebrauchten Ausdruck des Lebens allerdings als juristischen Arbeits- und Rechtsbegriff und nicht als naturwissenschaftlichen Terminus, spricht nichts dagegen, auch eine juristische Person als lebensfähig im Sinne des Gesetzes anzusehen. Bei einer solchen Deutung nähert sich der Begriff des Lebens freilich dem der Rechtsfähigkeit. Kennzeichnend für die Erbfähigkeit wäre damit nicht der biologische Vorgang des Lebens, sondern die rechtliche Anerkennung als Rechtssubjekt. Es hätte sich sicherlich angeboten, zur Klarstellung einen entsprechenden Passus in § 1923 BGB aufzunehmen oder auf den

zumindest missverständlichen Begriff des »Lebens« zu verzichten. Die Mitglieder der Gesetzeskommission waren jedoch der Auffassung, dass es sich bei der Erbfähigkeit von juristischen Personen um eine Selbstverständlichkeit handle, die eine sprachliche Klarstellung erübrige.⁵⁴

Der historische Gesetzgeber hat die Erbfähigkeit von juristischen Personen jedoch an anderen Stellen im Gesetz verankert. So konstatiert § 2101 Abs. 2 BGB, dass eine eingesetzte, aber noch nicht zur Entstehung gelangte juristische Person im Zweifel als Nacherbe eingesetzt ist. Kann jemand Nacherbe sein, muss er auch Vollerbe sein können, oder anders formuliert: Die Stellung als Nacherbe setzt die grundsätzliche Fähigkeit, Erbe zu sein, voraus. Auch an zahlreichen weiteren Stellen des fünften Buches des BGB finden sich Bestimmungen, die an die Einsetzung einer juristischen Person anknüpfen und deren Erbfähigkeit voraussetzen (§§ 2043 Abs. 2, 2044 Abs. 2, 2105 Abs. 2, 2106 Abs. 2, 2109 Abs. 2, 2163 Abs. 2 BGB). Das BGB hat zur Erbfähigkeit der juristischen Person somit zwar nicht dort, wo es sich thematisch angeboten hätte, aber immerhin dezentral positiv Stellung bezogen.

An der grundsätzlichen Erbfähigkeit von juristischen Personen kann somit im Ergebnis heute kein Zweifel mehr bestehen.⁵⁵ Als juristische Personen des Privatrechts sind einsetzungsfähig die Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH, UG haftungsbeschränkt, §§ 1 Abs. 1 S. 1, 278 Abs. 1 AktG, §§ 13 Abs. 1, 5a GmbHG), der eingetragene Verein (vgl. §§ 21, 22 BGB), der Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (§ 15 VAG) und die Genossenschaft (vgl. § 17 Abs. 1 GenG). Auch die Stiftung, der als selbständiger Vermögensmasse jedoch nicht der Charakter einer Gesellschaft zukommt, ist von Gesetzes wegen als erbfähiges Subjekt anerkannt (vgl. § 84 BGB).

Soweit sich aus der Überlagerung von Erb- und Gesellschaftsrecht vereinzelt erörterungsbedürftige Problemfelder ergeben, soll dies, um Wiederholungen zu vermeiden und die Übersichtlichkeit der Darstellung zu erhöhen, an anderer Stelle dieser Arbeit – bei den Personengesellschaften – ausführlich geschehen.⁵⁶ Dass sich diese »Probleme« als marginal und so handhabbar darstellen, dass sich die vorliegende Arbeit in Bezug auf die Bejahung der Erbfähigkeit der

juristischen Personen im Ergebnis dem erklärten Willen des Gesetzgebers und der einhelligen Meinung anschließt, kann an dieser Stelle vorweggenommen werden.

§ 4. Die Erbfähigkeit der Personengesellschaften

A. Einführung

Weniger eindeutig als bei den juristischen Personen und deshalb auch seit langem umstritten ist die Einsetzungsfähigkeit der Personengesellschaften und des nichtrechtsfähigen Vereins. Nach ganz herrschender Auffassung handelt es sich bei diesen nicht um juristische Personen.⁵⁷ Auch das Gesetz differenziert zwischen den juristischen Personen einerseits und den rechtsfähigen Personengesellschaften bzw. den Gesellschaften »ohne Rechtspersönlichkeit« andererseits (§ 14 Abs. 1, 2 BGB, § 11 Abs. 1, 2 InsO, § 7 MarkenG). Diese Trennung entspricht der Auffassung des historischen Gesetzgebers.⁵⁸ Die sich auf die Erbenstellung juristischer Personen beziehenden Vorschriften des BGB⁵⁹ finden folglich keine unmittelbare Anwendung auf die Personengesellschaften und den nichtrechtsfähigen Verein und eignen sich somit nicht dazu, deren Erbfähigkeit aus dem Gesetz abzuleiten.

Auch der die Erbfähigkeit regelnde § 1923 BGB kann insoweit nicht herangezogen werden, da er sich zum »Leben« einer Personengesellschaft oder eines nichtrechtsfähigen Vereins ebenso wenig wie zum »Leben« der juristischen Personen äußert. Als Rechtsanwender sieht man sich somit vor die Aufgabe einer teleologischen Norminterpretation gestellt: Ist es möglich, sinnvoll oder gleichheitsrechtlich eventuell sogar zwingend, Personengesellschaften und nichtrechtsfähige Vereine in erbrechtlicher Hinsicht den juristischen Personen gleichzustellen? Führen bestimmte, sich aus der ungleichen Struktur oder »Rechtsnatur« dieser Gebilde ergebende Unterschiede dazu, die Erbfähigkeit der Personengesellschaften insgesamt verneinen zu müssen? Oder besteht die Möglichkeit, Erb- und Gesellschaftsrecht gegebenenfalls so aufeinander abzustimmen, dass sich mögliche Widersprüche oder Rechtsanwendungskonflikte trotz Einräumung der Erbfähigkeit in einer Art »praktischer Konkordanz«

auflösen lassen?

Da nach einhelliger Auffassung die Personengesellschaften und der nichtrechtsfähige Verein zu den Gesamthandsgemeinschaften zählen⁶⁰, ist die Frage nach ihrer Erbfähigkeit auf einer ersten Ebene eng mit der Lehre und dem dogmatischen Verständnis von der Gesamthand verknüpft. Aus diesem Grunde ist es sinnvoll, sich vorab die beiden seit Jahrzehnten miteinander konkurrierenden Gesamthandsmodelle zu vergegenwärtigen.

I. Die traditionelle Gesamthandslehre

1. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Die traditionelle, bis in die 70er Jahre ganz herrschend vertretene Lehre sieht in der Gesellschaft bürgerlichen Rechts nicht mehr als ein Schuldverhältnis zwischen den Gesellschaftern mit einem (sofern dies zur Verwirklichung des Gesellschaftszwecks notwendig ist) gemeinschaftlichen Sondervermögen.⁶¹ Die GbR ist kein eigenständiges Rechtssubjekt, d.h. nicht rechtsfähig und daher auch nicht selbst Trägerin der gesellschaftlichen Rechtsverhältnisse. Im Außenverhältnis bestehen Rechtsbeziehungen ausschließlich zwischen den Gesellschaftern und Dritten.⁶² Rechtliches Zuordnungssubjekt sind somit ausschließlich die Gesellschafter. Möchten sich die Gesellschafter gemeinschaftlich »als Gesellschaft« vertraglich berechtigen oder verpflichten, müssen sie entweder gemeinsam handeln (vgl. §§ 714, 709 BGB) oder sich durch rechtsgeschäftliche Bevollmächtigung gegenseitig vertreten (vgl. § 714 BGB).⁶³

Da die GbR nicht rechtsfähig ist, steht auch das Gesellschaftsvermögen nicht im Eigentum der Gesellschaft, sondern im gemeinschaftlichen Eigentum der Gesellschafter.⁶⁴ Im Unterschied zur Bruchteilsgemeinschaft nach §§ 741 ff. BGB unterliegt das Gesellschaftsvermögen besonderen Beschränkungen, um es vor eigenmächtigen Zugriffen einzelner Gesellschafter und der Gesellschaftergläubiger zu bewahren und somit den Gesellschaftszweck und die Mitgesellschafter zu schützen. So schließt § 719 Abs. 1 BGB eine Verfügung des Gesellschafters über seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen oder an einzelnen hierzu gehörenden

Gegenständen aus. Verfügungen können nur durch alle Gesellschafter gemeinsam erfolgen. Für Verbindlichkeiten haften sie als Gesamtschuldner nach §§ 427, 421 BGB.⁶⁵ Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus und setzen die verbleibenden Gesellschafter diese fort, wächst der Anteil des Ausgeschiedenen am Gesellschaftsvermögen den verbleibenden Gesellschaftern nach § 738 Abs. 1 S. 1 BGB an. Spiegelbildlich kommt es bei einem Eintritt eines weiteren Gesellschafters zur anteiligen Abwachsung bei den Altgesellschaftern. In prozessualer Hinsicht verwehrt § 736 ZPO den Individualgläubigern einzelner Gesellschafter einen Zugriff auf das Gesellschaftsvermögen, indem er einen Titel gegen alle Gesellschafter als Vollstreckungsvoraussetzung konstatiert. Das Gesellschaftsvermögen lässt sich somit als ein Sondervermögen der Gesellschafter verstehen, das neben das »normale« Privatvermögen der Gesellschafter tritt.⁶⁶

Der Gesetzestext der §§ 705 ff. BGB lässt sich weder als positiver Beleg noch als Gegenargument für das traditionelle Erklärungsmodell anführen.⁶⁷ Einerseits sprechen §§ 706 Abs. 2 S. 1, 718 Abs. 1 BGB ausdrücklich vom gemeinschaftlichen Eigentum bzw. Vermögen der Gesellschafter. Zudem sieht § 714 BGB die gegenseitige Vertretung der Gesellschafter vor. Andererseits verwenden insbesondere die §§ 716 Abs. 1, 719 Abs. 1, 2, 720 BGB den auf eine eigene Subjektfähigkeit der GbR hindeutenden Begriff des »Gesellschaftsvermögens«. Diese inkongruenten Formulierungen lassen sich auf die wechselhafte Entstehungsgeschichte des BGB und die Unsicherheit des historischen Gesetzgebers in Bezug auf die dogmatische Konstruktion der Gesamthandsgesellschaft zurückführen und erlauben keine eindeutigen Rückschlüsse auf die systematische Einordnung der GbR.⁶⁸

2. Die Personenhandelsgesellschaften des HGB

Nach traditionellem Verständnis sind auch die Personenhandelsgesellschaften im Hinblick auf § 105 Abs. 3 HGB als Gesamthandsgemeinschaften zu qualifizieren.⁶⁹ Wie der GbR wird auch der OHG und der KG nach ganz überwiegender Meinung eine eigene »Rechtspersönlichkeit« im Sinne der juristischen Personen

abgesprochen.⁷⁰ Im Unterschied zur GbR sollen die Personenhandelsgesellschaften aber wie die juristischen Personen rechtsfähig sein. Zur Begründung rekurrieren die Anhänger dieser Lehre einhellig auf den Wortlaut des § 124 Abs. 1 HGB. Danach kann die OHG (und über § 161 Abs. 2 HGB auch die KG) »unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben«. Diese gesetzliche Diktion ähnelt den Formulierungen in § 13 Abs. 1 GmbHG sowie § 17 Abs. 1 GenG und hat dazu geführt, dass teilweise von einer »Annäherung« an die juristische Person gesprochen wird.⁷¹ Sie bedeutet nach traditioneller Anschauung allerdings nicht, dass die Gesellschaft wie die juristische Person selbst zum Zuordnungsobjekt der gesellschaftlichen Rechtsbeziehungen und zur Trägerin des Gesellschaftsvermögens würde. Träger der Rechte und Pflichten sollen nach überwiegender Auffassung wie bei der GbR allein die Gesellschafter sein.⁷² § 124 HGB wird insoweit als gesetzliche Fiktion gedeutet.⁷³

3. Der nichtrechtsfähige Verein

Die dogmatische Einordnung des nichtrechtsfähigen Vereins war bis in die zweite Hälfte des 20. Jahrhunderts noch maßgeblich vom Wortlaut des § 54 S. 1 BGB geprägt. Nach dieser Norm finden auf nichtrechtsfähige Vereine die Vorschriften über die Gesellschaft Anwendung. In Anlehnung an das traditionelle Verständnis der GbR ist daher auch der nichtrechtsfähige Verein ein schuldrechtliches Rechtsverhältnis zwischen seinen Mitgliedern und nicht als solcher rechtsfähig.⁷⁴ Wie bei der GbR sind nur die Vereinsmitglieder gemeinsam berechtigt und verpflichtet und gesamthänderisch gebundene Träger des Vereinsvermögens.⁷⁵ Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Beziehung der Mitglieder zu »ihrem« Vereinsvermögen ungleich schwächer als bei der GbR ausgestaltet ist.⁷⁶

II. Die Gesamthandsgesellschaften nach der modernen Gesamthandslehre

1. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Das traditionelle rechtliche Erklärungsmodell der GbR führt in der Praxis zu einer Reihe von Ungereimtheiten und praktischen Schwierigkeiten, wenn sich die GbR mithilfe ihrer Vertreter als solche am Rechtsverkehr beteiligt, d.h. als Außen-GbR agiert.⁷⁷ Betrachtet man die einzelnen Gesellschafter als Zuordnungssubjekte aller gesellschaftlichen Rechtsbeziehungen, so zwingt jeder Wechsel im Mitgliederbestand der Gesellschaft die Vertragspartner der Gesellschaft dazu, bestehende Dauerschuldverhältnisse mit dem austretenden Gesellschafter aufzukündigen und mit dem Neugesellschafter neu abzuschließen.⁷⁸ Zudem ist die Haftung des eintretenden Gesellschafters für Altverbindlichkeiten (wie es §§ 130, 161 HGB für die OHG und KG vorsehen) rechtlich nicht begründbar, ohne in gekünstelter Weise einen konkludenten Schuldbeitritt oder eine wie auch immer geartete Gesamtrechtsnachfolge zu konstruieren.⁷⁹ Auf Grundlage der traditionellen Lehre ist die Mithaftung des Neugesellschafters jedoch eine zwingende Voraussetzung, da die Gläubiger wegen § 736 ZPO anderenfalls nicht in das Gesellschaftsvermögen vollstrecken können.⁸⁰ Diese und weitere⁸¹ Schwächen der traditionellen Lehre führen in der Praxis zu erheblichen Komplikationen und lassen das herkömmliche Gesamthandsmodell als unzweckmäßig erscheinen. Es ist auch deshalb fragwürdig, weil es für die identitätswahrenden, sich oftmals »im Stillen« vollziehenden Umwandlungen zwischen GbR und OHG (§§ 105 Abs. 1, 1 HGB) kein schlüssiges Erklärungskonzept vorzuweisen hat: Überschreitet der Umfang des Gewerbebetriebs die Schwelle des § 1 Abs. 2 HGB oder fällt er dahinter zurück, müssten sich streng betrachtet jedes Mal auch die Eigentumsverhältnisse am Gesellschaftsvermögen zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft verschieben.⁸² Das dürfte besonders im Hinblick auf grundstücksbesitzende Gesellschaften kaum gewollt sein (Erfordernis fortlaufender Grundbuchberichtigungen).

Nicht zuletzt aus Anlass dieser rechtsmethodischen, zu komplizierten Ersatzkonstruktionen nötigen Mängel hat sich seit den 70er Jahren, angestoßen durch die Veröffentlichungen von FABRICIUS und FLUME, allmählich ein Meinungsumschwung in der Literatur hin zu einer

Anerkennung der Rechtsfähigkeit der GbR vollzogen.⁸³ Beflügelt wurde dieser Prozess unter anderem durch das zum 1. Januar 1995 in Kraft getretene Umwandlungsgesetz, das in § 191 Abs. 2 Nr. 1 UmwG die GbR ausdrücklich als Rechtsträger anerkennt.⁸⁴ Den Schlusspunkt dieser Entwicklung setzte im Jahre 2001 der BGH in einer Grundsatzentscheidung, in der er die umfassende Rechts- und Parteifähigkeit der Außen-GbR erstmals bestätigte.⁸⁵

Seitdem sich die moderne Gesamthandsdoktrin auch in der allgemeinen Rechtspraxis durchgesetzt hat, ist die Außen-GbR den Personenhandelsgesellschaften in vielen Punkten gleichgestellt: Sie wird heute als rechtsfähiges Subjekt aufgefasst, das sich als rechtlich eigenständiges Gebilde von seinen Gesellschaftern unterscheidet. Rechtlicher Bezugspunkt nach außen ist stets die Gesellschaft selbst. Die GbR kann als Teilnehmerin im Rechtsverkehr grundsätzlich jede Rechtsposition einnehmen, sofern dem nicht spezielle Rechtsvorschriften entgegenstehen.⁸⁶ Sie kann unabhängig von ihrer jeweiligen Zusammensetzung entsprechend § 124 Abs. 1 HGB selbst Forderungen und Verbindlichkeiten begründen und ist im Zivilprozess aktiv und passiv parteifähig.⁸⁷ Angelehnt an § 125 HGB und entgegen der wörtlichen Lesart von § 714 BGB vertreten die geschäftsführenden Gesellschafter die Gesellschaft als solche und nicht ihre Mitgesellschafter. Vermögensverfügungen berühren nicht das Vermögen der Gesellschafter, sondern das der Gesellschaft eigene und der Verfügungsmacht des einzelnen Gesellschafters entzogene Gesellschaftsvermögen.⁸⁸ In dieses kann nicht nur aufgrund eines gegen sämtliche Gesellschafter gerichteten Schuldtitels nach § 736 ZPO, sondern entsprechend § 124 Abs. 2 HGB auch mit einem gegen die Gesellschaft gerichteten Titel vollstreckt werden.⁸⁹ Für Gesellschaftsschulden haften die Gesellschafter akzessorisch analog § 128 HGB.⁹⁰

An Innengesellschaften wie der Innen-GbR oder der stillen Gesellschaft ist diese Rechtsentwicklung vorbei gegangen. Sie gelten auch nach der modernen Gesamthandslehre nach wie vor als nicht rechtsfähig.⁹¹

2. Die Personenhandelsgesellschaften und andere Personengesellschaften

Die moderne Gesamthandstheorie hat auch zu einer veränderten Sichtweise auf die Personenhandelsgesellschaften geführt. Zwar gelten diese auch nach traditioneller Auffassung mit Blick auf § 124 Abs. 1 HGB bereits als rechtsfähig – rechtliches Zuordnungssubjekt sollen jedoch die Gesellschafter sein. In Übereinstimmung mit der rechtlichen Neubewertung der GbR sind nach moderner Auffassung auch OHG und KG als selbständige Rechts- und Vermögensträger einzustufen.⁹² Gleiches gilt für die vergleichsweise neuen Rechtsformen der freiberuflichen Partnerschaft und der EWIV (§ 7 Abs. 2 PartGG, § 1 EWIVAG).

In Anbetracht der heute allgemein anerkannten Rechtsfähigkeit sämtlicher Außenpersonengesellschaften stellt sich auch für den hiesigen Untersuchungsgegenstand die Frage nach dem entscheidenden Abgrenzungskriterium zu den juristischen Personen. Das nach traditioneller Auffassung für die juristische Person maßgebliche Alleinstellungsmerkmal von Rechtsfähigkeit und eigener Rechtsträgerschaft ist unter der modernen Gesamthandslehre überholt. Die im Gesetz (vgl. § 14 Abs. 2 BGB, § 11 Abs. 2 Nr. 1 InsO) und auch im Schrifttum⁹³ noch heute vorzufindende sprachliche Differenzierung zwischen »Rechtspersönlichkeit«, die nur juristischen Personen zukommen soll, und schlichter »Rechtsfähigkeit«, die immerhin auch die Personengesellschaften für sich beanspruchen können, ist unglücklich, da beide Begriffe in ihrem Ursprung und nach allgemeinsprachlichem Verständnis gleichermaßen auf die Person der Rechtsträgers abzielen. Als Abgrenzungsmerkmal besitzt das Begriffspaar daher keinen deskriptiven Aussagegehalt.⁹⁴ Ungeachtet dessen unterscheidet die herrschende Meinung weiterhin begrifflich zwischen den juristischen Personen und den rechtsfähigen Gesamthandsgesellschaften und verweist auf die unterschiedlichen strukturellen Merkmale beider Gesellschaftstypen⁹⁵: Während bei den Personengesellschaften stets mehr als ein Gesellschafter vorhanden sein muss, können juristische Personen auch mit nur einem Gesellschafter existieren (Einmann-Gesellschaft). Mehrmitgliedschaftsrechte, die einen bestimmten Kapitalanteil repräsentieren und verschieden ausgestaltet (z.B. stimmrechtslos/stimmrechtsbehaftet) sowie unter bestimmten Voraussetzungen uneinheitlich ausgeübt werden können, sind nur bei juristischen Personen möglich. Scheidet ein Gesellschafter aus einer

Personengesellschaft aus, ohne dass diese aufgelöst wird, wächst sein Anteil den übrigen Gesellschaftern an (§ 738 Abs. 1 [S. 1](#) BGB), wohingegen der Geschäftsanteil beim Austritt aus einer juristischen Person grundsätzlich nicht untergeht, sondern auf eine andere Person oder die Gesellschaft übertragen werden muss (Ausnahme: Einziehung). In Ermangelung einer abweichenden gesellschaftsvertraglichen Regelung oder Zustimmung der Mitgesellschafter sind Anteile an Personengesellschaften grundsätzlich nicht frei übertragbar und vererblich (§§ 727 Abs. 1, 736 Abs. 1 BGB, §§ 131 Abs. 2 Nr. 1, 3, 161 Abs. 2, 177 HGB), Anteile an juristischen Personen grundsätzlich schon (§ 15 Abs. 1 GmbHG, § 68 Abs. 1 AktG, §§ 413, 398, 929 ff. BGB, nicht jedoch beim Verein, § 38 [S. 1](#) BGB, und nur eingeschränkt für die Mitgliedschaft in der Genossenschaft, § 77 GenG). Während bei Personengesellschaften das Prinzip der Selbstorganschaft gilt, können bei den juristischen Personen die Organe auch mit Nichtgesellschaftern besetzt werden. Und während bei den juristischen Personen für die Gesellschaftsschulden typischerweise nur das Gesellschaftsvermögen haftet (§ 13 Abs. 2 GmbHG, § 78 Abs. 1 [S. 2](#) AktG, § 2 GenG, § 19 VAG), gilt bei Personengesellschaften der Grundsatz der persönlichen, wenn auch teilweise beschränkbaren Haftung der Gesellschafter mit ihrem Privatvermögen (§§ 128, 161 Abs. 2, 171 Abs. 1 HGB). Die fehlende persönliche Haftung bei den juristischen Personen wird flankiert durch Kapitalerhaltungs- und Kapitalschutzvorschriften (§ 30 Abs. 1 [S. 1](#) GmbHG, § 57 Abs. 1 [S. 1](#) AktG, § 15a Abs. 1 InsO, § 64 GmbHG, §§ 93 Abs. 3 Nr. 6, 92 Abs. 2 AktG), für die bei den Personengesellschaften grundsätzlich kein Pendant existiert. Nur für den Fall, dass an der Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar keine natürliche Person als persönlich haftender Gesellschafter beteiligt ist, gelangen die Kapitalschutzvorschriften ebenfalls zur Anwendung (§ 15a Abs. 1 [S. 2](#) InsO, §§ 130a Abs. 1, 2, 177a [S. 1](#) HGB). Der Begriff der juristischen Person ist nach diesem Verständnis somit nicht mehr auf die Rechtsfähigkeit bezogen, sondern hat sich zu einem von der Rechtsfähigkeit losgelösten Strukturmerkmal gewandelt.

3. Der nichtrechtsfähige Verein

Für den nichtrechtsfähigen Verein ist die Modernisierung der Gesamthandslehre ebenfalls nicht folgenlos geblieben. Auch er wird heute von der herrschenden Meinung als rechtsfähig angesehen, mit insoweit wesentlich gleichen Ergebnissen wie bei der GbR.⁹⁶ Zur Begründung des scheinbar paradoxen Ergebnisses, dass der »nichtrechtsfähige« Verein als rechtsfähig anzusehen ist, existieren verschiedene Ansätze: Teile der Literatur interpretieren § 54 S. 1 BGB als dynamische Verweisung auf das Recht der BGB-Gesellschaft.⁹⁷ Ist die Außen-GbR rechtsfähig, müsse dies qua Verweisung auch für den nichtrechtsfähigen Verein gelten. Andere ziehen *minore ad maius* einen Umkehrschluss. Wenn schon die personalistisch geprägte GbR rechtsfähig ist, müsse der den juristischen Personen strukturell-organisatorisch näher stehende nichtrechtsfähige Verein erst recht rechtsfähig sein.⁹⁸

III. Zwischenergebnis

Das geänderte Gesamthandsverständnis hat dazu geführt, dass heute sämtliche Außenpersonengesellschaften sowie der nichtrechtsfähige Verein als rechtsfähige und mit den juristischen Personen insoweit vergleichbare Verbände verstanden werden. Die dogmatische Wende bedeutet zugleich eine Zäsur im Hinblick auf Frage, ob diese Gesellschaften als erbfähig anzusehen sind. In den folgenden Abschnitten wird dieser Frage im Einzelnen nachgegangen.

B. Die Erbfähigkeit auf Grundlage der traditionellen Gesamthandslehre

I. Meinungsstand

Bei der Beurteilung der Erbfähigkeit von Personenmehrheiten unterscheiden die Vertreter der traditionellen Gesamthandslehre gemeinhin zwischen den Personenhandelsgesellschaften einerseits und der GbR sowie dem nichtrechtsfähigen Verein andererseits. Diese Differenzierung ist Folge des engen Zusammenhangs von Rechts- und Erbfähigkeit. Da die Erbfähigkeit als die spezialgesetzliche Ausprägung einer im umfassenden

Sinne verstandenen Rechtsfähigkeit begriffen wird⁹⁹, ist die Rechtsfähigkeit notwendige Voraussetzung der Erbfähigkeit.¹⁰⁰ Wer nicht rechtsfähig ist, kann auch nicht erben.

1. Personenhandelsgesellschaften

Nach herrschender Auffassung sollen die Personenhandelsgesellschaften aufgrund der Regelung in §§ 124 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB (bzw. Art. 111 ADHGB), die sie zu rechtsfähigen Verkehrssubjekten macht oder zumindest diesen gleichstellt, erbfähig sein.¹⁰¹ Im Ergebnis werden OHG und KG insoweit nicht anders als juristische Personen behandelt. Die Entscheidung über die einheitlich vorzunehmende Annahme oder Ausschlagung der Erbschaft steht den Gesellschaftsorganen zu, d.h. ausschließlich den geschäftsführenden Gesellschaftern. Wird die Erbschaft angenommen, erwerben die Gesellschafter den Nachlass unmittelbar in das gesamthänderisch gebundene Gesellschaftsvermögen.

Hinsichtlich Ergebnis und Begründung ergeben sich damit keine wesentlichen Unterschiede zur modernen Gesamthandslehre. Die Frage, inwieweit sich aus der Überlagerung von Erb- und Gesellschaftsrecht Problemfelder ergeben, die gegen eine Erbfähigkeit dieser Gesellschaften sprechen könnten, soll an dieser Stelle zurückgestellt werden. Die einzelnen zum Teil auch hier einschlägigen Argumente werden im Rahmen der modernen Gesamthandslehre behandelt (siehe unten [S. 41 ff.](#)).

2. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts und der nichtrechtsfähige Verein

Dagegen ist die GbR nach traditioneller Lehre nicht erbfähig.¹⁰² Mangels einer dem § 124 HGB entsprechenden Bestimmung ist sie anders als die Personenhandelsgesellschaften nicht rechtsfähig und kann folglich auch keine Erbschaft erwerben. Die testamentarische Einsetzung einer GbR ist daher unzulässig. Gleiches gilt für den nichtrechtsfähigen Verein.¹⁰³ Durch die nach traditionellem Verständnis wörtlich verstandene Verweisung des § 54 [S. 2](#) BGB auf die Vorschriften über die Gesellschaft teilt der nichtrechtsfähige Verein das Schicksal der GbR. Auch er ist danach weder rechts- noch erbfähig.

Ist unzulässigerweise eine GbR oder ein nichtrechtsfähiger Verein eingesetzt, geht die Verfügung des Erblassers somit ins Leere. Eine Verfügung von Todes wegen, die auf einen rechtlich unmöglichen Erfolg gerichtet ist, ist grundsätzlich unwirksam.¹⁰⁴ Unter bestimmten Voraussetzungen lässt sie sich durch Auslegung oder Umdeutung allerdings aufrechterhalten. Diesen Weg beschreiten auch die Anhänger der traditionellen Gesamthandslehre. Sie behelfen sich durchgängig mit einer geltungserhaltenden Auslegung der unwirksamen Verfügung auf Grundlage von § 2084 BGB.¹⁰⁵ Nach dieser Vorschrift sind mehrdeutige letztwillige Verfügungen im Zweifel so auszulegen, dass die Verfügung Erfolg haben kann. Ob ein Testament, das eindeutig eine GbR oder einen nichtrechtsfähigen Verein als Erben bestimmt, tatsächlich als mehrdeutig angesehen werden kann und daher einer Auslegung nach § 2084 BGB zugänglich ist, oder ob nicht vielmehr ein Fall eindeutiger Unwirksamkeit vorliegt, dem mit der Umdeutung nach § 140 BGB zu begegnen ist, bleibt eine akademische Frage.¹⁰⁶ Im Bezug auf das rechtliche Ergebnis unterscheiden sich die Ansätze nicht. In beiden Fällen ist die letztwillige Verfügung so zu interpretieren, dass sie dem vom Erblasser hypothetisch alternativ Gewollten entspricht. Was konkret als gewollte Alternative unterstellt werden kann, ist von den Umständen des Einzelfalls abhängig. Ergeben sich insoweit keine besonderen Anhaltspunkte, kann nur auf ein abstraktes, generalisierendes Erblasserinteresse abgestellt werden. Die im Folgenden darzustellenden Ansätze werden hierzu unter den Anhängern der traditionellen Lehre vertreten (um eine kumulative Aufzählung von GbR und nichtrechtsfähigem Verein bzw. Gesellschaftern und Mitgliedern aus Gründen der Übersichtlichkeit zu vermeiden, wird im Folgenden allein von der GbR und den Gesellschaftern gesprochen, wobei die Ausführungen auch für den nichtrechtsfähigen Verein und seine Mitglieder gelten).

II. Auslegungsansätze im Falle einer nichtigen Einsetzung

1. Einsetzung der Gesellschafter unter Auflage

Nach wohl herrschender Auffassung erben im Fall einer nichtigen Erbinsetzung die einzelnen Gesellschafter der GbR unter der Auflage (im

Sinne von § 1940 BGB¹⁰⁷), das Nachlassvermögen in das Gesellschaftsvermögen zu übertragen.¹⁰⁸ Die Gesellschafter bilden somit eine Miterbengemeinschaft. Zwar befindet sich der Nachlass mit dem Erbfall bereits im gesamthänderischen Vermögen der Gesellschafter (kraft Mitgliedschaft in der Miterbengemeinschaft), sodass man bezweifeln könnte, ob eine Übertragung in ein (ebenfalls gesamthänderisch gebundenes) Gesellschaftsvermögen rechtstechnisch überhaupt noch möglich ist. Allerdings handelt es sich beim Miterbengemeinschaftsvermögen um eine von dem Gesellschaftsvermögen zu trennende Vermögensmasse, auch wenn beide den Gesellschaftern gleichermaßen gesamthänderisch zustehen. Vermögenswerte können daher zwischen diesen Vermögensmassen wechseln. Die Übertragung erfolgt entweder durch gegenseitige Miteinräumung des Eigentums an den jeweiligen Miterbengemeinschaftsanteilen nach § 2033 Abs. 1 S. 1 BGB oder dadurch, dass die Miterbengemeinschaft kraft Verwaltungsmaßnahme nach § 2038 BGB das Nachlassvermögen in das Gesellschaftsvermögen überträgt.¹⁰⁹

2. Einsetzung der Gesellschafter in gesamthänderischer Verbundenheit

Nach anderer Ansicht erben ebenfalls die Gesellschafter – hier allerdings in »gesamthänderischer Verbundenheit«.¹¹⁰ Dabei ist der Begriff der »gesamthänderischen Verbundenheit« eine Abkürzung für das Sondervermögen der Gesellschafter. Die Gesellschafter werden danach selbst Erben, das Nachlassvermögen fällt jedoch nicht in ihr Privatvermögen, sondern unmittelbar in das den Gesellschaftern gesamthänderisch zustehende Gesellschaftsvermögen. Ein zusätzlicher Übertragungsakt aus dem Privatvermögen bzw. aus dem Vermögen der Erbengemeinschaft in das gesellschaftliche Sondervermögen ist somit nicht mehr notwendig.

3. Einsetzung Dritter unter Auflage oder mit Vermächtnislast

Als dritter Weg wurde teilweise vorgeschlagen, die Gesellschafter erbrechtlich insgesamt außen vor zu lassen. Statt der Gesellschafter gelten

dritte Personen als eingesetzt, insbesondere die verbleibenden testamentarischen oder gesetzlichen Erben oder bei einem Verein der Vereinsvorstand. Um die Gesellschaft in den Genuss der Erbschaft gelangen zu lassen, sind die Erben jedoch mit der Auflage beschwert, den Nachlass der Gesellschaft zuzuwenden.¹¹¹ Auch die Beschwerung mit einem Vermächtnis anstelle einer Auflage wurde vereinzelt erwogen.¹¹²

III. Bewertung der Auslegungsansätze

Sämtliche der soeben dargestellten, in der traditionellen Lehre vertretenen Auslegungsansätze weisen Unzulänglichkeiten, zum Teil sogar erhebliche Widersprüche auf.

1. Argumente gegen die Einsetzung der Gesellschafter unter Auflage

Erben die Gesellschafter selbständig »in ihr Privatvermögen«, steht ihnen die Entscheidung über Annahme oder Ausschlagung der Erbschaft als höchstpersönliches Recht jeweils individuell und unabhängig von einander zu (§ 1942 Abs. 1 BGB).¹¹³ Schlägt ein Gesellschafter aus, so wird er weder Erbe noch Teil der Erbengemeinschaft. Sein Erbteil wächst den verbleibenden Gesellschaftern, die die Erbschaft annehmen und die Erbengemeinschaft bilden, anteilig an (§ 2094 Abs. 1 S. 1 BGB). Etwaige Auflagen, die die Erbschaft belasten, bleiben davon unberührt (arg e § 2095 BGB). Schlägt ein Gesellschafter die Erbschaft aus, sind die annehmenden Gesellschafter daher trotzdem verpflichtet, die Auflage des Erblassers (hier: die Einbringung in die Gesellschaft) zu erfüllen.

Daraus ergäbe sich allerdings die merkwürdige Konsequenz, dass die ausschlagenden Gesellschafter letzten Endes doch von der Erbschaft profitieren würden, ohne die mit der Erbenstellung verknüpften Beschwerlichkeiten (z.B. Mitwirkung an der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft) oder Haftungsrisiken (§§ 1967 Abs. 1, 1922 Abs. 2 BGB) auf sich nehmen zu müssen. Wegen des Fortbestands der Auflage wären die annehmenden Gesellschafter verpflichtet, den Nachlass in das Gesellschaftsvermögen zu überführen und damit Zugriff und Nutzen mit den ausschlagenden Gesellschaftern zu teilen. Unter dem Blickwinkel

einer ausgewogenen Verteilung von Chancen und Risiken wäre dies nicht nur unbillig, sondern dürfte in der Praxis auch dazu führen, dass kein Gesellschafter die Erbschaft guten Gewissens annehmen könnte. Jedem Gesellschafter wäre anzuraten, die Erbschaft auszuschlagen und gleichzeitig darauf hinzuwirken, dass zumindest ein Mitgesellschafter die Erbschaft antritt.

Ein angemessener Ausgleich für die mit einer Erbschaftsannahme verbundenen Nachteile würde auch bei der Vermögensverteilung im Falle einer späteren Auseinandersetzung der Gesellschaft nicht zwangsläufig stattfinden. Aus den §§ 730 ff. BGB stünde dem einbringenden Gesellschafter kein bevorzugter Rückerstattungsanspruch zu. Die Rücknahmerechte nach §§ 732 S. 1, 733 Abs. 2 BGB setzen jeweils voraus, dass die vorangegangene Vermögensübertragung im Rahmen der gesellschaftsvertraglich festgelegten Beitragspflicht erfolgt ist.¹¹⁴ Hat der Gesellschafter die Nachlassgegenstände hingegen in Erfüllung seiner erbrechtlichen Auflage in die Gesellschaft eingebracht, helfen ihm die Vorschriften nicht weiter. Nur durch eine analoge Anwendung, deren Voraussetzungen streitbar sind, wäre dieses Defizit auszugleichen.

Allerdings ließe sich argumentieren, dass dem annehmenden Gesellschafter aus der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht ein Anspruch auf Zustimmung der ausschlagenden Gesellschafter zu einer Änderung des Gesellschaftsvertrags dahingehend zusteht, dass die geerbten Gegenstände im Liquidationszeitpunkt allein an ihn zurück fallen. Die Treuepflicht, die heute als ein rechtsformübergreifendes Prinzip des Gesellschaftsrechts anerkannt ist¹¹⁵, verpflichtet jeden Gesellschafter, auf die berechtigten Interessen der Gesellschaft sowie der Mitgesellschafter Rücksicht zu nehmen.¹¹⁶ Aus ihr können sich insbesondere Zustimmungspflichten zu Gesellschafterbeschlüssen und geplanten Vertragsänderungen ergeben, sofern sie im Gesellschaftsinteresse dringend geboten sind und den anderen Gesellschaftern bei Abwägung der gegenseitigen Interessen zumutbar erscheinen.¹¹⁷ Dies gilt in eingeschränktem Maße selbst dann, wenn Rechte und Befugnisse in Rede stehen, die den Gesellschaftern als eigennützig vorbehalten sind, z.B. im Bereich der gesellschaftsbezogenen Vermögensrechte (sog. eigennützige Mitgliedschaftsrechte).¹¹⁸ Eine Abrede, wonach die annehmenden Gesellschafter im

Liquidationszeitpunkt bevorzugt die erbschaftsbedingt eingebrachten Gegenstände erlangen, betrifft zwar Aspekte der eigennützigen Vermögenssphäre – sie kann im vorliegenden Fall jedoch trotzdem von der Treuepflicht umfasst und gefordert sein. Denn eine solche Abrede erscheint sowohl erforderlich, da ansonsten kaum ein Gesellschafter die Erbschaft annehmen würde, als auch den ausschlagenden Gesellschaftern zumutbar, da sie im Vergleich zu der Situation, in der kein Gesellschafter die Erbschaft annimmt, materiell nicht schlechter stehen. Eine Pflicht sämtlicher Gesellschafter zu einer entsprechenden Abrede würde einen ausgewogenen Interessenausgleich zwischen den annehmenden und den ausschlagenden Gesellschaftern herstellen.

Ob allein eine solche Abrede allerdings dazu geeignet ist, die Gesellschafter dazu zu motivieren, die Erbschaft anzunehmen, erscheint zweifelhaft. Ist das Ende der Gesellschaft nicht absehbar und die künftige Rückübertragung des Nachlassvermögens auf die annehmenden Gesellschafter daher weder erkennbar noch überhaupt gesichert (z.B. bei einer künftigen Insolvenz der Gesellschaft), so dürften die Vorteile einer Erbschaftsannahme in keinem sinnvollen Verhältnis zu den möglichen Nachteilen stehen (erst zukünftiger sowie in Höhe und Bestand ungewisser Liquidationsvorteil gegenüber dem mit der Erbenstellung verbundenen Risiko und Aufwand). Im Ergebnis könnte folglich auch ein angepasster Liquidationsschlüssel nicht sicherstellen, dass sich zumindest einzelne Gesellschafter zur Annahme der Erbschaft bei anschließender Übertragung des Nachlasses auf die Gesellschaft bereit erklären. Die Folge wäre, dass kein Gesellschafter die Erbschaft annehmen würde, was nicht dem Interesse des Erblassers entspräche.

Neben der Tatsache, dass das Auflagenmodell einen Antritt der Erbschaft wenig attraktiv macht, kommt erschwerend hinzu, dass sich die aus den Gesellschaftern bestehende Miterbengemeinschaft bei Gesellschaften mit hoher Mitgliederzahl nur schwer koordinieren und handhaben lässt.¹¹⁹ Die Miterbengemeinschaft ist grundsätzlich auf die Zusammenarbeit ihrer Mitglieder angewiesen. Die Erben verwalten den Nachlass gemeinschaftlich (§§ 2038 Abs. 1 S. 1, Abs. 2, 745 Abs. 1 BGB) und können über einzelne Nachlassgegenstände auch nur gemeinschaftlich verfügen (§ 2040 Abs. 1 BGB). Bei der Verwaltung des Nachlasses oder der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft besitzt jeder

Gesellschafter damit faktisch ein Vetorecht, soweit eine Verfügung im Raum steht und die Voraussetzungen einer Notgeschäftsführung nach § 2038 Abs. 1 S. 2 BGB nicht vorliegen.¹²⁰ Aber selbst wenn zwischen den Mitgliedern keine grundlegenden Differenzen bestehen, kann (soweit nicht im Vorfeld eine umfassende Bevollmächtigung einzelner Miterben stattgefunden hat) allein die Einholung notwendiger Einwilligungen oder Genehmigungen eine nur mit Schwierigkeiten zu bewältigende logistische Herausforderung darstellen, die die Erbengemeinschaft in ihrer Handlungsfähigkeit lähmt. Zumindest bei großen Gesellschaften muss man folglich hinterfragen, ob eine Einsetzung der Gesellschafter wirklich im Interesse des Erblassers gewesen sein kann.

Abgesehen von diesen Komplikationen sprechen allerdings keine Gründe dagegen, eine gescheiterte letztwillige Verfügung im Sinne des Auflagenmodells umzuinterpretieren. Gleichwohl sind in der Literatur noch zahlreiche, im Folgenden dargestellte Einwände gegen das Auflagenmodell erhoben worden, die jedoch im Ergebnis nicht durchgreifen.

JOSEF hat auf Probleme im Zusammenhang mit der Ausschlagungsfrist hingewiesen.¹²¹ Die Einsetzung der Gesellschafter habe zur Folge, dass für jeden Gesellschafter »die Ausschlagungsfrist eine ganz verschiedene sein« könne. Diesem Befund ist zuzustimmen. Erben die Gesellschafter jeweils für sich, so muss jeder einzelne von ihnen zunächst vom Erbanfall Kenntnis erlangen, bevor seine »persönliche« sechswöchige Ausschlagungsfrist zu laufen beginnt (§ 1944 Abs. 2 BGB). Sind bestimmte Gesellschafter dem Nachlassgericht unbekannt oder vorübergehend nicht erreichbar oder nimmt ein Gesellschafter aus anderen Gründen erst später davon Notiz, laufen die Ausschlagungsfristen für die Gesellschafter jeweils unterschiedlich. Weshalb darin allerdings ein rechtliches Problem liegen soll, ist nicht ersichtlich. Der parallele Lauf mehrerer Ausschlagungsfristen ist für die Miterbengemeinschaft kennzeichnend. Dass sich die Übertragung des Nachlasses von der Erbengemeinschaft in das Gesellschaftsvermögen dadurch unter weiteren Umständen möglicherweise zeitlich verzögert, erscheint hinnehmbar.

Daneben hat JOSEF auf Schwierigkeiten im Erbscheinsverfahren aufmerksam gemacht.¹²² Komme es nach dem Erbfall zu einem

Gesellschafterwechsel, würde ein Erbschein, der auf die zum Todeszeitpunkt der Gesellschaft angehörenden Gesellschafter lautet, unrichtig. Eine fortlaufende Ermittlung des Mitgliederbestands liege jedoch außerhalb der Amtstätigkeit des Nachlassgerichts. Tatsächlich stellt sich das hier skizzierte Problem allerdings nicht. Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, bleibt dieser Gesellschafter auch weiterhin Erbe. Tritt zugleich ein Neugesellschafter ein, lässt auch dies die Zusammensetzung der Erbengemeinschaft und die Erbeneigenschaft des ausgeschiedenen Gesellschafters unberührt. Das Gesetz ermöglicht es dem endgültigen Erben, der die Erbschaft wirksam angenommen oder die Ausschlagungsfrist versäumt hat, grundsätzlich nicht, sich seiner Erbenstellung nachträglich gestalterisch wieder zu entledigen (Ausnahme: Anfechtung nach §§ 1954 ff. BGB). So ist allgemein anerkannt, dass die Veräußerung eines Erbanteils nach § 2033 Abs. 1 BGB den Erben nicht aus seiner Erbeneigenschaft entlässt.¹²³ Der Erbteilsveräußerer scheidet lediglich aus der Erbengemeinschaft aus. Wenn aber bereits die erbrechtliche Verfügung nach § 2033 BGB den Erben weiterhin Erbe sein lässt und die Richtigkeit des Erbscheins dadurch unberührt bleibt¹²⁴, gilt das erst recht für den Gesellschafterwechsel, der einen ausschließlich gesellschaftsrechtlichen, erbrechtsfernen Vorgang darstellt. Zudem könnte sich anderenfalls jeder Gesellschafter durch einfachen Austritt aus der Gesellschaft seiner Erbenhaftung entziehen und diese zulasten seiner Mitgesellschafter und der Nachlassgläubiger auf jene verlagern. Veränderungen innerhalb der Gesellschaftergruppe haben somit über die Gesellschaftssphäre hinaus keine Auswirkungen. Der Einwand JOSEFS ist offenbar an die nur scheinbar parallel laufende Problematik beim Grundbuch angelehnt. Auch auf Grundlage der traditionellen Gesamthandsdoktrin soll ein Gesellschafterwechsel oder -eintritt bei einer grundbesitzenden GbR zu einem gesetzlichen Übergang des gesamthänderisch gebundenen Grundstückseigentums auf den Neugesellschafter führen.¹²⁵ Der Neugesellschafter wird ipso iure gesamthänderisch gebundener Miteigentümer. Der Altgesellschafter muss sein Grundstücksmiteigentum nicht noch rechtsgeschäftlich auf den Neugesellschafter übertragen, da er über die Gesellschafterstellung als ganzes verfügt. Das Grundbuch wird durch einen Gesellschafterwechsel somit unrichtig im Sinne von § 894 BGB und die Eintragung bedarf der

Berichtigung. Die Erbenstellung ist wegen ihrer Unveräußerbarkeit mit der rechtlichen Situation eines gesamthänderischen Grundstücksmit Eigentümers indessen nicht vergleichbar. Der Erbschein bleibt daher selbst beim Gesellschafterwechsel inhaltlich richtig.

Auch ergeben sich keine besonderen Komplikationen in Fällen, in denen der Erblasser ein Grundstück hinterlässt und anschließend zwischen Erbscheinserteilung und Grundbucheintragung ein Gesellschafterwechsel eintritt.¹²⁶ Dass der Erbschein als Grundlage für die Eintragung der Gesellschafter in das Grundbuch unbrauchbar wird, weil Erben und Gesellschafter nicht mehr identisch sind, trifft zwar zu. Sofern die Neugesellschafter dem Grundbuchamt jedoch den Gesellschafterwechsel durch entsprechende Abtretungsurkunden nachweisen (vgl. § 29 GBO), steht einer inhaltlich richtigen, der materiellen Rechtslage entsprechenden Eintragung nichts im Weg. Sofern man hier überhaupt ein Problem sehen möchte, dann ein grundbuchrechtliches. Es stellt sich nämlich – unabhängig vom Vorliegen eines Erbfalls – immer dann, wenn in einer grundstücksbesitzenden GbR die Gesellschafter zwischen dem Grundstückserwerb und der Eintragung in das Grundbuch wechseln.

Einige Autoren haben kritisch auf die vergleichsweise schwache rechtliche Ausgestaltung der Auflage hingewiesen.¹²⁷ Das Fehlen einer dinglichen Wirkung ermögliche den erbenden Gesellschaftern, sich über die Auflage hinwegzusetzen. So könnten sie auch gegen den Erblasserwillen über ihren Erbanteil nach § 2033 Abs. 1 BGB verfügen oder die Auflage gänzlich ignorieren. Auch diese Feststellung ist zutreffend, wenn auch kein zwingendes Argument gegen das Auflagenmodell. Für solche Fälle enthält das Gesetz mit § 2194 BGB ein passendes Mittel. Danach können die Mitgesellschafter in ihrer Eigenschaft als Miterben die Vollziehung der Auflage gerichtlich erzwingen. Zudem geht die Auflage nicht dadurch unter, dass ein Gesellschafter auflagenwidrig über seinen Erbanteil nach § 2033 BGB verfügt. Einen mit § 936 BGB vergleichbaren, gutgläubigen lastenfreien Erbschaftserwerb kennt das Gesetz nicht. Der Erwerber übernimmt den Erbanteil so, wie er sich beim Veräußerer vorfindet, d.h. inklusive der Auflage, die fortan ihn verpflichtet.¹²⁸ Die Mitgesellschafter können über § 2194 BGB deshalb auch vom Erwerber die Erfüllung der Auflage erzwingen.

Schließlich haben Teile des älteren Schrifttums den fundamentalen Einwand erhoben, die Einsetzung unter Auflage entspreche nicht dem hypothetischen Willen des Erblassers: Nach einer Ansicht soll der Erblasser prinzipiell eine einheitliche Entscheidung der Gesellschafter beabsichtigen und stünde deshalb einer Vielzahl gegensätzlicher Annahme- und Ausschlagungsentscheidungen ablehnend gegenüber.¹²⁹ Auch wäre eine Auflage nicht in seinem Interesse, die zumindest von Teilen der Gesellschafter (nämlich den Ausschlagenden, die nicht mehr unter § 2194 BGB fallen) nicht durchsetzbar wäre.¹³⁰ Im Übrigen sei es problematisch, dass die annehmenden Gesellschafter das Nachlassvermögen nicht gegen den Willen der Ausschlagenden in das Gesellschaftsvermögen einbringen könnten.¹³¹ Vor dem Hintergrund, dass sich hierbei kaum um größere praktische Probleme handeln dürfte und der Erblasserwille sich insoweit nur schwer generalisieren lässt, erscheinen diese Einwände jedenfalls nicht zwingend.

2. Argumente gegen die Einsetzung der Gesellschafter in gesamthänderischer Verbundenheit

Das zweite unter den Traditionalisten vertretene Modell, das einen unmittelbaren Erwerb in das Gesellschaftsvermögen annimmt, ist als Reaktion auf die Schwächen des Auflagenmodells entstanden. Bestimmte Probleme des Auflagenmodells stellen sich hier folglich nicht.

Der unmittelbare Erwerb in das den erbenden Gesellschaftern gesamthänderisch zustehende Gesellschaftsvermögen soll nach allgemeiner Auffassung dazu führen, dass die Entscheidung über Annahme oder Ausschlagung nicht mehr dem einzelnen erbenden Gesellschafter zusteht, sondern in den Zuständigkeitsbereich der Geschäftsführung fällt.¹³² Die Probleme, die sich bei divergierenden Entscheidungen der Gesellschafter nach dem Auflagenmodell ergeben, existieren hier folglich nicht.

Dennoch sieht sich auch dieser Ansatz zahlreichen Kritikpunkten ausgesetzt. Zu Recht wurde bemängelt, dass verschiedene, nicht dispositiven Bestimmungen des Erbrechts ausgehebelt werden.¹³³ So behält § 1943 BGB die Entscheidung über Annahme und Ausschlagung der

Erbschaft wegen ihres höchstpersönlichen Charakters¹³⁴ ausschließlich dem Erben vor.¹³⁵ Dass die Geschäftsführung der Gesellschaft zentral und einheitlich über das Schicksal der Erbschaften der Gesellschafter befindet, ist mit diesem Prinzip nicht ohne weiteres vereinbar.¹³⁶ Kommt es zwischen dem Gesellschafter und der Geschäftsführung zu Divergenzen, so verliert er entweder trotz Annahmewillens seinen Erbteil oder wird trotz Ausschlagungsabsicht Miterbe mit allen dazugehörigen Rechtsfolgen (insbesondere den erbrechtlichen Haftungsrisiken). Zwar ist es möglich, Dritten in Bezug auf die Ausschlagungs- und Annahmeerklärung Vertretungsmacht nach §§ 164 ff. BGB einzuräumen¹³⁷, sodass die »Höchstpersönlichkeit« des Ausschlagungsrechts nicht ausnahmslos eine eigene Entscheidung des Betroffenen erfordert. Zumindest wenn der Vertreter die Ausschlagung beabsichtigt, verlangt das Gesetz jedoch eine öffentliche Beglaubigung der Vollmacht (§§ 1945 Abs. 3, 129 BGB), an der es hier fehlt. Darüber hinaus kann man nicht ohne weiteres unterstellen, dass jeder Gesellschafter mit seinem Beitritt zur Gesellschaft der Geschäftsführung zwangsläufig eine entsprechende Bevollmächtigung stillschweigend erteilt. Gegen eine solche Vermutung spricht, dass sich jedenfalls die Gesellschafter unternehmenstragender Gesellschaften im Zeitpunkt ihres Beitritts regelmäßig kaum mit dem Gedanken befassen dürften, ob ihre Gesellschaft in Zukunft Empfängerin einer Erbschaft sein könnte. Da es sich bei der Annahme einer Erbschaft um einen Vorgang handelt, der außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsgangs einer Gesellschaft steht, kann zudem vermutet werden, dass sich alle Gesellschafter – zumindest aus erbrechtlicher Sicht¹³⁸ – insoweit ein Mitspracherecht vorbehalten wollen.

Fällt der Nachlass unmittelbar in das Gesellschaftsvermögen, unterliegt er als Teil dieser Vermögensmasse der Verfügungsbeschränkung des § 719 Abs. 1 BGB. Nach dieser Vorschrift kann ein Gesellschafter nicht über seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen oder die einzelnen dazu gehörenden Gegenstände verfügen. § 719 Abs. 1 BGB überlagert und neutralisiert damit den in § 2033 Abs. 1 BGB enthaltenen Grundsatz, dass jeder Erbe über seinen Anteil am Nachlassvermögen (Erbteil) frei verfügen kann.¹³⁹ Denn eine Verfügung über den Anteil an einer erbenden Gesellschaft nach Maßgabe der §§ 413, 398 ff., 415 BGB, die einer Erbteilsverfügung wirtschaftlich betrachtet nahe kommt, ist ohne

Zustimmung der Mitgesellschafter ausgeschlossen.¹⁴⁰ Das Verfügungsrecht des § 2033 Abs. 1 BGB ist nach herrschender Auffassung jedoch grundsätzlich unbeschränkbar.¹⁴¹ So kann insbesondere der Erblasser das Verfügungsrecht des Erben nicht durch eine Anordnung in seiner letztwilligen Verfügung ausschließen. Möchte der Erblasser die Erbteilsveräußerung verhindern, muss er die Erbeinsetzung unter die auflösende Bedingung stellen, dass der Erbe nicht über seinen Anteil verfügt.¹⁴² Würden die erbenden Gesellschafter die Erbschaft allerdings in das gesamthänderisch gebundene Gesellschaftsvermögen erwerben, könnte der Erblasser das Verfügungsrecht des § 2033 Abs. 1 BGB über § 719 Abs. 1 BGB faktisch aufheben.

Gegen einen unmittelbaren Erwerb in das Gesellschaftssondervermögen der Gesellschafter sprechen darüber hinaus rechtstechnische Bedenken. Fraglich ist, ob der Erblasser zusätzlich zur Person des Erben auch die Vermögensmasse bestimmen kann, in die der Nachlass fallen soll (Privat- oder Sondervermögen des Erben). Kritische Stimmen in Rechtsprechung und Literatur haben vertreten, dass eine solchermaßen verstandene »zweckgebundene Erbeinsetzung« im Gesetz nicht vorgesehen sei und deshalb ausscheiden müsse.¹⁴³ Tatsächlich beziehen die erbrechtlichen Vorschriften zu dieser Frage keine Stellung. Einen Anhaltspunkt könnte indessen § 1418 Abs. 2 Nr. 2 BGB liefern. Danach kann der Erblasser durch letztwillige Verfügung bestimmen, dass der Erwerb eines in Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten nicht in das Gesamtgut, sondern in dessen Vorbehaltsgut erfolgen soll. Während das Gesamtgut den Ehegatten zur gesamten Hand zusteht, ist das Vorbehaltsgut ungebundenes Individualvermögen eines jeden Teils. Das Familienrecht ermöglicht dem Erblasser somit, im Falle einer Gütergemeinschaft die aufnehmende Vermögensmasse des Erben frei zu bestimmen. Daraus allerdings eine allgemeine Wahlmöglichkeit des Erblassers abzuleiten wäre voreilig.¹⁴⁴ Strukturell ergibt sich bereits aus der »Richtung« der Anordnung ein elementarer Unterschied: Während § 1418 Abs. 2 Nr. 2 BGB erlaubt, eine ansonsten in das gesamthänderisch gebundene Gesamtgut fallende Erbschaft dem Vorbehaltsgut zuzuweisen, geht es vorliegend um eine Zuordnung in umgekehrter Richtung (statt in das Individualvermögen in das gesamthänderische Gesellschaftsvermögen). Während im ersten Fall die Rechte des Erben erweitert werden, würde die zweite Anordnung die

Verfügmacht des Erben in begründungsbedürftiger Weise beschränken. Direkte Rückschlüsse lassen sich aus § 1418 Abs. 2 Nr. 2 BGB folglich nicht ziehen.¹⁴⁵ Dass die gesamthänderische Bindung nach § 719 Abs. 1 BGB darüber hinaus mit der Verfügungsbefugnis aus § 2033 Abs. 1 BGB kollidiert, wurde bereits dargestellt. Auch diese Tatsache spricht dagegen, dass der Erblasser die Vermögensmasse des Erben, in die der Nachlass fallen soll, abweichend vom gesetzlichen Leitbild bestimmen kann.

Aber selbst wenn man dem Erblasser ein entsprechendes Dispositionsrecht zuerkennen wollte, würde der Nachlass dadurch nicht automatisch Teil des Sondervermögens. Was zum Gesellschaftsvermögen gehört, bestimmt § 718 BGB. Neben den Beiträgen der Gesellschafter sind das die durch die Geschäftsführung erworbenen Gegenstände sowie Früchte, Nutzungen und Surrogate. Fraglich ist, ob sich der Anfall der Erbschaft unter einen dieser Erwerbstatbestände subsumieren lässt. SCHÖPFLIN hat dies bejaht und argumentiert, die Annahme und das Verstreichenlassen der Ausschlagungsfrist seien Maßnahmen der Geschäftsführung.¹⁴⁶ Dem ist zuzustimmen, wenn man der Geschäftsführung ein hierauf bezogenes Erklärungsrecht einräumt. Allerdings kommt der erbrechtliche Erwerb nicht erst durch die Geschäftsführungsmaßnahmen »Annahme der Erbschaft« oder »Verstreichenlassen der Ausschlagungsfrist« zustande, sondern tritt im Todeszeitpunkt ipso iure ein (§§ 1922 Abs. 1, 1942 Abs. 1 BGB). Die Frage muss daher richtigerweise lauten, ob auch der *gesetzliche* Erwerb nach § 1922 Abs. 1 BGB (und nicht die Erklärung nach §§ 1942 ff. BGB) von § 718 BGB erfasst wird. Dies wird man im Ergebnis bejahen müssen. Zwar ist der gesetzliche Anfall der Erbschaft weder Geschäftsführungsmaßnahme noch Beitrag, Frucht oder Nutzung eines bestehenden Rechts oder Surrogat. Die Erwerbstatbestände werden in § 718 BGB nach herrschender Meinung allerdings nicht abschließend bestimmt.¹⁴⁷ So können insbesondere die von einem Dritten in einem Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 Abs. 1 BGB) versprochenen Leistungen oder die dinglichen Erwerbstatbestände der §§ 946 ff. BGB Gesellschaftsvermögen begründen.¹⁴⁸ Sofern man dem Erblasser ein Wahlrecht in Bezug auf die Vermögensmasse des Erben einräumen würde, spräche also grundsätzlich nichts dagegen, auch den Anfall einer Erbschaft unter § 718 BGB zu fassen.

Auf ein praktisches Problem im Zusammenhang mit dem Erbschein hat SCHÖPFLIN verwiesen. Danach würden besonders bei großen Organisationen häufige Mitgliederwechsel dazu führen, dass ein einmal vom Nachlassgericht ausgestellter Erbschein mit jedem Wechsel wieder unrichtig würde. Das Nachlassgericht befände sich dann in der Situation, den Erbschein regelmäßig gar nicht erst ausstellen zu dürfen, weil es gemäß § 2361 Abs. 1 S. 1 BGB unmittelbar im Anschluss daran wieder gezwungen sei, den unrichtig gewordenen Erbschein einzuziehen.¹⁴⁹ Auch dieser Einwand verkennt die Unveräußerlichkeit einer endgültig erlangten Erbenstellung. Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, verliert er zwar seinen Anteil am Gesamthandsvermögen, bleibt aber wie bereits oben ausgeführt (S. 31) weiterhin Erbe. Der Erbschein behält trotz möglicher Wechsel im Mitgliederbestand daher seine Richtigkeit.

3. Argumente gegen die Einsetzung Dritter unter Auflage

Der eher vereinzelt anzutreffende Vorschlag, die verbleibenden testamentarischen oder gesetzlichen Erben, Vermächtnisnehmer oder Vereinsvorstandsmitglieder unter der Auflage einer Zuwendung des Nachlasses an die Gesellschaft als eingesetzt zu betrachten, vermeidet nahezu sämtliche Probleme der beiden anderen Modelle.

Bei einer Auslegung der gescheiterten Verfügung zugunsten der gesetzlichen Erben stellt sich allerdings die Frage nach dem hypothetischen Erblasserwillen. In der testamentarischen Einsetzung einer Person liegt als Kehrseite nämlich gleichzeitig die stillschweigende Ausschluss aller nicht Bedachten.¹⁵⁰ War die Gesellschaft als Alleinerbin vorgesehen, hat der Erblasser damit auch die Enterbung seiner gesetzlichen Erben angeordnet. Dieser Enterbung würde eine Ersatzauslegung zugunsten der gesetzlichen Erben zuwiderlaufen. Entscheidend ist an dieser Stelle, ob der Erblasser seine gesetzlichen Erben auch dann ausgeschlossen hätte, wenn ihm die Unwirksamkeit seiner Verfügung bekannt gewesen wäre. Rechtsprechung und Literatur gehen zu Recht einhellig davon aus, dass ein definitiver Ausschlusswille dem Erblasser nicht ohne weiteres unterstellt werden kann.¹⁵¹ Wird der Nachlass im vollen Umfang einem nicht-gesetzlichen Erben vermacht, so kann dieser Zuwendung schlicht ein Prioritätsgedanke zugrunde liegen,

der Raum für eine nachrangige Einsetzung der gesetzlichen Erben als »stillschweigende Ersatzerben« lässt. Deshalb wird mit einer unwirksamen Erbeinsetzung im Regelfall auch die korrespondierende Enterbung der gesetzlichen Erben hinfällig. Ein endgültiger Ausschlusswille muss in einer Verfügung von Todes wegen unzweideutig zum Ausdruck kommen.¹⁵² Sofern ein solcher nicht erkennbar ist, spricht also rechtlich nichts dagegen, anstelle der GbR die gesetzlichen Erben als eingesetzt zu betrachten.

Zumindest in praktischer Hinsicht erscheint eine Auslegung, in der andere als die Gesellschafter als eingesetzt gelten, jedoch verfehlt und kann damit nicht im Interesse des Erblassers sein. Denn es dürfte sich kaum ein Erbe finden, der die Erbschaft mit all ihren Belastungen und Risiken auf sich nimmt, nur um nach der Abwicklung des Nachlasses die verbleibenden Vermögenswerte an die Gesellschaft auszukehren, an der er möglicherweise nicht einmal selbst beteiligt ist. Der Erbe würde aus der Annahme der Erbschaft schlicht keine – nicht einmal mittelbare – persönlichen Vorteile ziehen. Schlagen alle gesetzlichen Erben die Erbschaft deshalb aus, fällt sie nach § 1936 BGB an den Fiskus. Auch dieser übernimmt die Erbschaft mit der belastenden Auflage (§§ 2192, 2161 BGB).¹⁵³ Die Gesellschaft kann dann vom Fiskus die Übertragung des Nachlasses verlangen, nicht aber erzwingen (§§ 1940, 2194 BGB), sodass sich auch diese Lösung als wenig brauchbar darstellt.

IV. Alternativer Auslegungsansatz

Sämtliche zur traditionellen Gesamthandslehre vertretenen Lösungsansätze sind unstimmig und zum Teil praxisfern. Sie sind nicht in der Lage, die gescheiterte Erbeinsetzung eines nichtrechtsfähigen Verbands in zufriedenstellender Weise wirtschaftlich aufrecht zu erhalten.

Die einzige auf Grundlage der traditionellen Lehre widerspruchsfreie Lösung besteht wohl darin, die Verfügung so zu interpretieren, dass der Fiskus als Erbe eingesetzt und mit einem Vermächtnis zugunsten der Gesellschafter beschwert ist. Die Gesellschafter haben dann einen erzwingbaren Anspruch (vgl. § 2174 BGB) gegen den Fiskus auf Übertragung des Nachlassvermögens, das nach Abzug aller Kosten und

Berichtigung aller Verbindlichkeiten verbleibt.

Zwar kann auch der Fiskus als gewillkürter Erbe die Erbschaft wiederum ausschlagen (arg e § 1942 Abs. 2 BGB).¹⁵⁴ Sollte er dies tun, kann er jedoch damit rechnen, dass die Erbschaft spätestens nach einer »Ehrenrunde« entlang der Reihe der gesetzlichen Erben, die voraussichtlich ebenfalls ausschlagen werden, wieder an ihn zurückfällt – und zwar diesmal endgültig als gesetzlicher Zwangserbe (§ 1936 BGB).

V. Ergebnis zur Erbfähigkeit nach traditioneller Gesamthandslehre

Nach dem traditionellen Gesamthandsmodell, das auch heute noch vereinzelt vertreten wird¹⁵⁵, sind die GbR und der nichtrechtsfähige Verein nicht erbfähig. Sind solche Verbände als Erben eingesetzt, ist die entsprechende Verfügung so umzudeuten, dass der Fiskus Erbe werden soll, jedoch mit einem Vermächtnis zugunsten des Verbandsmitglieder auf Auskehr des Nachlasses beschwert ist. Personenhandelsgesellschaften können nach traditioneller Auffassung im Hinblick auf § 124 Abs. 1 HGB hingegen erben.

C. Die Erbfähigkeit auf Grundlage der modernen Gesamthandslehre

I. Meinungsstand

Die fortschreitende Rezeption der modernen Gesamthandslehre in den letzten Jahrzehnten hat dazu geführt, dass nach heute herrschender Auffassung auch sämtliche Außengesellschaften, die den Status einer juristischen Person entbehren, als erbfähig angesehen werden. Dies gilt nicht nur für die Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG), denen auch schon nach der traditionellen Lehre überwiegend die Erbfähigkeit zugesprochen wurde.¹⁵⁶ Auch die GbR wird heute fast einhellig als erbfähig anerkannt.¹⁵⁷ Gleiches gilt für den nichtrechtsfähigen Verein.¹⁵⁸

Sofern die Vertreter der herrschenden Meinung eine Begründung hierfür liefern, wird zumeist allein auf die Rechtsfähigkeit dieser Gesellschaften rekurriert.¹⁵⁹ Dabei wird offenbar unterstellt, dass die Rechtsfähigkeit

zwangsläufig die Erbfähigkeit nach sich zieht. An dieser Verknüpfung erscheinen jedoch insofern Zweifel angebracht, als der Begriff der Rechtsfähigkeit für die Annahme eines solchen Automatismus kaum ausreichend scharfe Konturen besitzt. Bereits die Anhänger der Theorie von der »Relativität der Rechtsfähigkeit« haben darauf hingewiesen und anhand zahlreicher Beispiele belegt, dass es einen feststehenden Umfang von »Rechtsfähigkeit« nicht gibt.¹⁶⁰ Mit dem einer Gesellschaft zugesprochenen Attribut der »Rechtsfähigkeit« ist daher noch nicht gesagt, dass die Gesellschaft die Fähigkeit besitzt, Rechtspositionen jeglicher Art einzunehmen. So ist beispielsweise unstreitig, dass eine GmbH oder OHG rechtlich keine Funktion übernehmen kann, die nach dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung ausschließlich natürlichen Personen vorbehalten ist (z.B. Bundespräsident, Vormund, GmbH-Geschäftsführer, AG-Vorstand) oder die aus anderen Gründen nicht auf die Gesellschaft passt.¹⁶¹ Ebenso wenig kann man aus der Rechtsfähigkeit einer KG oder Außen-GbR ohne weiteres ableiten, dass sie Erbin sein kann. Die allgemeine Möglichkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein, ist notwendige, nicht aber zwangsläufig auch hinreichende Bedingung für die Fähigkeit, Erbe zu sein.

Die oftmals unkritische Übernahme der herrschenden Auffassung im Hinblick auf die Erbfähigkeit von Personengesellschaften vermag besonders in Bezug auf die Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu verwundern. So hat der BGH des öfteren und auch in seiner Grundsatzentscheidung aus dem Jahre 2001 darauf hingewiesen, dass die GbR als Teilnehmerin am Rechtsverkehr grundsätzlich nur insoweit Rechtspositionen einnehmen kann und (»teil-«)rechtsfähig ist, wie dem keine spezifischen Rechtsvorschriften oder die Eigenart des zu beurteilenden Rechtsverhältnisses entgegenstehen.¹⁶² In einer Abfolge aufeinander aufbauender Urteile hat die Rechtsprechung die Fähigkeit der GbR, bestimmte Rechtsstellungen einnehmen zu können, vorsichtig aber stetig auf neue Bereiche erstreckt.¹⁶³ Dem lag stets eine (zumindest ansatzweise) Auseinandersetzung mit den damit verbundenen Rechtsfolgen zugrunde. Über die Frage der Erbfähigkeit der GbR hat der BGH bis heute allerdings nicht entschieden.¹⁶⁴

Als Wegbereiter und Vertreter der modernen Gesamthandslehre hat

insbesondere FLUME in umfangreichem Maße Einwendungen gegen die Erbfähigkeit der Personengesellschaften insgesamt erhoben.¹⁶⁵ FLUME spricht von einem »personellen Zuschnitt« des Erbrechts auf natürliche Personen.¹⁶⁶ Darüber hinaus hat OTTE weitere Vorbehalte geäußert und Modifikationen verschiedener gesetzlicher Regelungen für den Fall gefordert, dass man Personengesellschaften als erbfähig ansieht.¹⁶⁷ Auf die Einwendungen beider Autoren wird im Folgenden detailliert eingegangen. Die Untersuchung bleibt aber dort nicht stehen, sondern erstreckt sich noch auf weitere, offen gebliebene Fragestellungen.

II. Die Argumente FLUMES gegen die Erbfähigkeit der Personengesellschaften

1. Das Gesamthandsverständnis von Flume

FLUME hat sich in seinem Lehrbuch zum bürgerlichen Recht dezidiert gegen die Erbfähigkeit sämtlicher Personengesellschaften ausgesprochen.¹⁶⁸ Und wohl kaum ein Autor ist zu dieser Frage so häufig zitiert worden wie FLUME. Allein aufgrund dieses Umstands verdienen seine Erörterungen in diesem Abschnitt eine besondere Beachtung. Allerdings verfangen FLUMES Argumente – wie zu zeigen sein wird – im Ergebnis nicht. Seine entgegenstehenden Schlussfolgerungen hängen zum Teil mit einem Gesamthandsverständnis zusammen, das im wesentlichen auf die deutschrechtliche Genossenschaftstheorie VON GIERKES zurückgeht und in seinen Nuancen Abweichungen von der heute herrschend anerkannten rechtlich-dogmatischen »Konstruktion« der Außenpersonengesellschaft aufweist.¹⁶⁹ Um nachvollziehen zu können, weshalb FLUME der Erbfähigkeit von Personengesellschaften skeptisch begegnet, ist eine kurze Darstellung und Erläuterung seiner Sicht auf die Gesamthand hilfreich.

FLUME umschreibt die Gesamthand als »Personenverbundenheit« oder »Gruppe der Gesamthänder«.¹⁷⁰ Die »Gruppe« ist nicht »Person oder Zwischenstufe zu einer Person« und auch keine »außer den Personen der Gesamthänder noch bestehende Wesenheit«.¹⁷¹ »Die Gruppe sind vielmehr die Gesamthänder selbst, die zu einem bestimmten Zweck, als

Gesellschaft, Erbengemeinschaft, Gütergemeinschaft etc. vereinigt sind«. ¹⁷² Die Gruppe als »Organisationseinheit der in der Gesamthand verbundenen Personen« bildet eine »Wirkungseinheit« mit eigener »Handlungs- und Rechtszuständigkeit«. ¹⁷³ Die Gruppe ist »Rechtssubjekt«, jedoch ohne »Personenhaftigkeit«, d.h. »keine selbständige Rechtsperson«. ¹⁷⁴ Sie ist »Beteiligte aller rechtlich relevanten Vorgänge im Gesamthandsbereich«, die »Gesellschafter [sind] als Personengruppe Bezugspunkt der Rechtsbeziehungen«. ¹⁷⁵ Die Gruppe ist auch Zuordnungssubjekt des Gesellschaftsvermögens ¹⁷⁶, wobei FLUME in scheinbarem Widerspruch dazu feststellt: »Allerdings geht es nicht darum, die Gesellschafter als Inhaber des gesellschaftlichen Vermögens gänzlich zu eliminieren. Selbstverständlich sind die Gesellschafter die Inhaber des Vermögens, aber eben nicht als einzelne, sondern nur als Gruppe«. ¹⁷⁷ FLUME knüpft damit an die Diktion VON GIERKES an, wonach die Gesamthand »Rechte und Pflichten haben [kann], die zwar keiner von den verbundenen Personen verschiedenen Verbandsperson, ebensowenig aber den einzelnen Gemeinern für sich zustehen« und wonach »in der Gesamtheit, da ihre Personeneinheit nur die Zusammenfassung von Personen in einer bestimmten Verbundenheit bedeutet, die Einzelnen irgendwie enthalten« sind. ¹⁷⁸

Aus diesen Formulierungen wird erkennbar, dass nach FLUME die den Kern der Gesamthandsgesellschaft bildende »Gruppe« nicht von den Gesellschaftern zu trennen ist. Sie ist vielmehr eine besondere Erscheinungsform der Gesellschafter, ein organisatorisches Vehikel zur Erreichung des gemeinsamen Zwecks durch die Gesellschafter. Vereinigen sich die Gesellschafter in der Gruppe, treten sie der Außenwelt als natürliche Personen gegenüber, jedoch gebündelt in ihrer jeweiligen Sondereigenschaft »Gesellschafter«. Hier liegt ein Unterschied zum heute wohl vorherrschenden Gesamthandsverständnis: Während danach die Gesellschaft, d.h. eine von den einzelnen Gesellschaftern abzugrenzende Erscheinung, »als solche« interagiert ¹⁷⁹, treten nach FLUMES Ansicht die natürlichen Personen, die der Gesellschaft angehören, selbst in Erscheinung, wenn auch in ihrer besonderen Eigenschaft als Gesellschafter und in zusammengefasster, rechtsfähiger Form. Dies erklärt, weshalb nach FLUME die »Gruppe« zwar rechtsfähig ist, nicht aber auch ein von den

Gesellschaftern rechtlich zu unterscheidendes Rechtssubjekt darstellt.¹⁸⁰

FLUMES Ansatz differenziert zwischen rechtsfähigen Subjekten (natürliche und juristische Personen) und Gruppen, die nichts anderes sind als ihre rechtsfähigen Mitglieder in einer Sondereigenschaft. Die Gesellschafter werden so gleichsam zu »gespaltenen Persönlichkeiten«, da sie durch die Gesamthand zwar selbst, aber gerade in der organisatorischen Form einer Gruppe aktiv werden. Indem FLUME zwischen der »Gruppe« und ihren Gesellschaftern eine juristische Teilidentität zu sehen scheint, gelangt er – wie im Folgenden ersichtlich werden wird – zu aus seiner Sicht konsequenten Ergebnissen, die jedoch von der herrschenden, zwischen der Gesamthand und den Gesamthändern deutlicher trennenden Lehre abweichen.

2. Verwaltungstestamentsvollstreckung

Als erstes Argument gegen die Erbfähigkeit von Personengesellschaften führt FLUME die gesetzlichen Regelungen über die Verwaltungstestamentsvollstreckung mit folgenden Worten an: »Die Bindungen einer Verwaltungstestamentsvollstreckung kommen gegenüber einer OHG als Erben nicht in Frage.«¹⁸¹

Die Formulierung der These bietet Raum für Interpretationen. FLUME spezifiziert nicht, welche der vielen möglichen, aus einer Testamentsvollstreckung resultierenden »Bindungen« er meint. Deutlich wird aber, dass er seinen Vorbehalt offenbar nur auf die Verwaltungstestamentsvollstreckung und nicht auch auf die Abwicklungsvollstreckung bezieht.¹⁸² FLUME denkt also – wenn man diese Voraussetzungen gemeinsam betrachtet – an eine wie auch immer geartete »Bindung«, die ausschließlich bei der Verwaltungstestamentsvollstreckung vorkommt. Da die meisten Regelungen der §§ 2197 ff. BGB jedoch auf beide Vollstreckungsarten Anwendung finden, sind derartig spezifisch problembehaftete Bindungen kaum erkennbar.

So kann man zwar unter anderem die Beschränkung des Erben nach § 2211 BGB, wonach er über die der Testamentsvollstreckung

unterliegenden Gegenstände nicht verfügen kann, als gesetzliche »Bindung« auffassen. Allerdings ist diese Bindung keineswegs verwaltungsvollstreckungstypisch, sondern beschränkt den Erben im gleichen Umfang auch bei der Abwicklungsvollstreckung. Der Erbe verliert unabhängig von der Art der Testamentsvollstreckung grundsätzlich seine Verfügungsmacht über die Nachlassgegenstände. Im Übrigen spricht diese Verfügungsbeschränkung nicht gegen die Erbfähigkeit von Personengesellschaften. Ähnliche Sperren sind auch in anderen Rechtsbereichen von Gesetzes wegen vorgesehen: Wie juristische Personen können auch Personengesellschaften ein Insolvenzverfahren durchlaufen und sind währenddessen verhindert, ihr Vermögen eigenständig zu verwalten und darüber zu verfügen (§§ 11 Abs. 2 Nr. 1, 80 Abs. 1, 81 Abs. 1 S. 1 InsO). Die zu einem relativen Veräußerungsverbot führende Zwangsverwaltung (§ 23 Abs. 1 S. 1 ZVG iVm § 135 BGB) ist gegenüber einer Gesellschaft ohne weiteres möglich.¹⁸³ Ein Grundsatz dergestalt, dass eine Gesellschaft über jeden Gegenstand ihres Gesellschaftsvermögens ungehindert freie Hand haben muss, existiert folglich nicht. Ebenso zulässig wäre es, wenn eine Gesellschaft zum Zwecke der erbrechtlichen Haftungsbeschränkung ihre Verfügungsmacht gemäß § 1984 Abs. 1 S. 1 BGB zugunsten eines Nachlassverwalters einbüßt. Eine »Bindung« im Sinne einer Verfügungsbeschränkung ist somit unproblematisch.

Gleiches gilt für eine »Bindung« in Bezug auf die Rechtsfolgen einer Fremdverwaltung. So hat der Testamentsvollstrecker die letztwilligen Verfügungen des Erblassers zur Ausführung zu bringen und ist in diesem Rahmen zur ordnungsgemäßen Verwaltung des Nachlasses verpflichtet (§§ 2203, 2205 f., 2216 BGB). Zu diesem Zweck kann er über einzelne Nachlassgegenstände verfügen und Verbindlichkeiten für den Nachlass eingehen (§§ 2205 S. 2, 2206 BGB). Der Erbe hat das Ergebnis der Testamentsvollstreckung grundsätzlich hinzunehmen (bei einer Schlechterfüllung haftet der Testamentsvollstrecker jedoch nach § 2219 BGB). Diese faktische »Bindung« des Erben an die Rechtsfolgen der Testamentsvollstreckung im Allgemeinen und an die Verfügungen des Testamentsvollstreckers im Speziellen stellt ebenso wenig wie die Verfügungsbeschränkung ein Erbhindernis für Gesellschaften dar. Zum einen verpflichtet der Testamentsvollstrecker nur den Nachlass (§§ 2206

Abs. 1 [S. 1](#), 2207 [S. 1](#) BGB), sodass der Erbe nicht mit seinem Privatvermögen haftet, wenn er die Haftungsbeschränkung nach §§ 1975 ff. BGB herbeiführt.¹⁸⁴ Ein sich von außen vollziehender Eingriff in das Gesellschaftsvermögen, der sich haftungsrechtlich mittelbar zulasten der Gesellschafter oder deren Gläubiger auswirkt, findet daher nicht zwangsläufig statt. Und da die §§ 2205 f. BGB nicht zwischen der Art der Testamentsvollstreckung unterscheiden, sind solche Verfügungen darüber hinaus nicht nur im Rahmen der Verwaltungstestamentsvollstreckung, sondern auch bei der Abwicklungsvollstreckung möglich.

Schließlich kann auch die dritte mögliche Art einer »Bindung« – die Bindung des Testamentsvollstreckers an die Anordnungen des Erblassers – nicht als Argument gegen die Erbfähigkeit von Personengesellschaften dienen. Nach §§ 2203, 2216 Abs. 2 [S. 1](#) BGB hat der Testamentsvollstrecker sein Amt im Sinne des Erblasserwillens und in Übereinstimmung mit dessen Anordnungen auszuführen. Der Erblasser wird hiermit in die Lage versetzt, durch seine letztwillige Verfügung einen nicht unerheblichen Einfluss auf den postmortalen Umgang mit dem Nachlass auszuüben. Eine derartige »Bindung« mag für den Erben möglicherweise lästig und unerwünscht sein, zwingt jedoch nicht dazu, Personengesellschaften die Erbfähigkeit zu versagen. Statt einen Testamentsvollstrecker zu bestimmen und entsprechend zu instruieren, könnte der Erblasser seinen Erben auch direkt unter der Bedingung einsetzen oder anhand von Verwirkungs- oder Strafklauseln dazu zwingen, in identischer Weise mit dem Nachlass zu verfahren (§§ 2074 f. BGB). Das Gesetz räumt dem Erblasser somit verschiedene Möglichkeiten ein, seine Vermögensnachfolger an seinen Willen zu binden. Dafür, dass bei Personengesellschaften nur der eine Weg zulässig sein sollte, lassen sich keine Gründe anführen. Im Übrigen ist der Testamentsvollstrecker bei der Abwicklungsvollstreckung in gleichem Maße gebunden.

Nach all dem wird nicht recht deutlich, weshalb FLUME die Verwaltungstestamentsvollstreckung als ein Problem bei erbenden Personengesellschaften ansieht. Sicherlich dürfte er nicht an den Fall gedacht haben, dass eine Personengesellschaft oder ein Anteil an einer Personengesellschaft als selbständiger Nachlassgegenstand Teil eines unter Verwaltungstestamentsvollstreckung stehenden Nachlasses ist.¹⁸⁵ Denn

dann ginge es nicht um die passive Erbfähigkeit einer Personengesellschaft, sondern um die *aktive Vererbbarkeit* eines Anteils an einer solchen. Beide Fragen besitzen keine gemeinsame Schnittmenge, da zwar auch die Vererbbarkeit von Personengesellschaftsanteilen rechtlich nicht unproblematisch ist, sich im Hinblick auf die Erbfähigkeit von Personengesellschaften aber andere rechtliche Fragestellungen ergeben.¹⁸⁶

Die gesetzlichen Normen über die Testamentsvollstreckung gelten fast ausnahmslos sowohl für die Abwicklungs- als auch für die Verwaltungstestamentsvollstreckung. Dies erscheint deshalb sachgerecht, weil auch die Abwicklungsvollstreckung im Regelfall eine zumindest temporäre Verwaltung des Nachlasses bis zur Auskehrung an die Erben erfordert.¹⁸⁷ Beide Formen der Testamentsvollstreckung unterscheiden sich lediglich hinsichtlich Aufgabenstellung und Zweck, nicht jedoch in Bezug auf die abstrakten Befugnisse des Verwaltungs- oder Abwicklungsvollstreckers.¹⁸⁸ Allein die §§ 2209, 2210 BGB enthalten spezielle Sonderregeln für die Verwaltungstestamentsvollstreckung. Danach endet die Verwaltungsvollstreckung spätestens 30 Jahre nach dem Erbfall, es sei denn der Erblasser hatte ihr Ende an den Tod des Erben oder ein anderes personenbezogenes Ereignis geknüpft. Unabhängig davon bleibt es bei der 30 jährigen Frist, wenn eine juristische Person zur Erbin eingesetzt ist (§ 2210 S. 3 BGB). Diese zeitliche Grenze soll verhindern, dass der Erblasser das Ende der Testamentsvollstreckung an den »rechtlichen Tod« (die Liquidation) der juristischen Person knüpft und damit eine als unbillig empfundene faktische Dauerbeschränkung des Erben herstellen kann.¹⁸⁹ Diese ratio legis ist auf rechtsfähige Personengesellschaften übertragbar. Sie sind ebenso wenig eines natürlichen Todes fähig wie juristische Personen und können daher bei der Vereinbarung von Fortsetzungsklauseln ewig existieren. Aus den gleichen Gründen sollte auch bei Personengesellschaften eine zeitlich unbeschränkte Verwaltungstestamentsvollstreckung ausgeschlossen sein. Zu Recht wird deshalb eine analoge Anwendung der Regelung auf Personengesellschaften befürwortet.¹⁹⁰ Sollten FLUMES Bedenken daraus resultieren, dass § 2210 S. 3 BGB seinem Wortlaut nach nur auf juristische Personen anwendbar ist und somit bei Personengesellschaften eine dauerhafte Bindung an die Anordnung des Erblassers droht, kann dem

durch eine analoge Anwendung der Vorschrift begegnet werden.

Festzuhalten ist, dass die Erbfähigkeit von Personengesellschaften nicht an den Vorschriften über die Testamentsvollstreckung scheitert. Zwischen juristischen Personen, die von Gesetzes wegen unstreitig erbfähig sind, und rechtsfähigen Personengesellschaften bestehen keine Unterschiede, die eine unterschiedliche Behandlung in dieser Frage rechtfertigen könnten.¹⁹¹

3. Pflichtteilsrecht

Auch im Pflichtteilsrecht sieht FLUME Probleme: »Wie soll es, wenn die Gesellschaft zum Erben eingesetzt ist, mit dem Pflichtteilsrecht eines Gesellschafters stehen [...]?«¹⁹² FLUME geht offenbar davon aus, dass einem Pflichtteilsberechtigten das Pflichtteilsrecht grundsätzlich auch dann zustehen müsste, wenn er zugleich Gesellschafter der Erbengesellschaft ist, hat gegen dieses Ergebnis jedoch Vorbehalte.

In der Tat wirft die Einsetzung einer Gesellschaft die Frage auf, ob Sinn und Zweck des Pflichtteilsrechts es gebieten, dem Pflichtteilsberechtigten, der bereits mittelbar über die Gesellschaft an den Früchten des Nachlasses beteiligt ist, zusätzlich einen Geldausgleichsanspruch gegen seine Gesellschaft zu gewähren. Formal betrachtet wäre dieser Weg richtig. Nach dem heute herrschenden Gesamthandsverständnis handelt es sich bei der Gesellschaft nicht um ein mit dem Pflichtteilsberechtigten (teil-)identisches Gebilde. Die Gesellschaft erbt anstelle des Gesellschafters – er ist zugunsten der Gesellschaft enterbt und somit nach § 2303 BGB pflichtteilsberechtigt.

Für die Praxis wäre es allerdings sicherlich einfacher, den Gesellschafter zur Befriedigung seines wirtschaftlichen Interesses an der Erbschaft allein auf sein Gewinnentnahmerecht (§ 721 Abs. 2 BGB, § 122 HGB) oder sein Auseinandersetzungsguthaben (§§ 734, 738 BGB, § 155 HGB) zu verweisen, anstatt ihm einen Pflichtteilsanspruch gegen seine Gesellschaft zu geben. Ein solches Verfahren widerspricht jedoch aus mehreren Gründen den gesetzlichen Wertungen.

Zum einen muss es dort versagen, wo die Pflichtteilsquote am Nachlass

nicht der Beteiligungsquote an der Gesellschaft entspricht.

Beispielsfall 1: Tochter A ist zu 75% und Sohn B zu 25% an der A&B-OHG beteiligt. Die zwischen den beiden getroffene Gewinnabrede sieht eine Zuschreibung im gleichen Verhältnis vor. Erblasser und Vater E hinterlässt der zur Alleinerbin eingesetzten Gesellschaft Barvermögen in Höhe von € 1.000.

Ohne Geltendmachung des Pflichtteils könnten A 75% und B 25% des Erbvermögens als »Gewinn« verbuchen, A also € 750 und B € 250. Setzen A und B dagegen ihre Pflichtteilsansprüche durch, gelangt man zu einer anderen Verteilung: Aus ihrem Pflichtteil stünden beiden Ansprüche in Höhe von jeweils € 250 gegen die Gesellschaft zu (§ 2303 Abs. 1 [S. 2](#), 1924 Abs. 4 BGB). Von den in der Gesellschaft verbleibenden € 500 würden € 375 auf A und € 125 auf B entfallen, sodass A in der Summe € 625 und B € 375 bekäme.

Rechnerisch kann es somit durchaus einen Unterschied machen, ob die Gesellschafter ihren Pflichtteilsanspruch verwirklichen oder nicht. Nur durch eine Auflage des Erblassers oder eine entsprechende Regelung im Gesellschaftsvertrag, die eine paritätische Verteilung anordnet, ließe sich für beide Fälle Äquivalenz herstellen.

Die Möglichkeit, den Pflichtteil von der Gesellschaft zu fordern, kann den Gesellschaftern aber auch aus einem anderen Grund nicht verwehrt werden. Qualitativ ist der Pflichtteilsanspruch mit den gesellschaftsrechtlichen Ansprüchen nämlich nicht vergleichbar. Der Pflichtteilsanspruch ist grundsätzlich sofort, d.h. mit dem Tod des Erblassers fällig,¹⁹³ der gesellschaftliche Gewinnverteilungsanspruch dagegen frühestens mit Bilanzfeststellung zum Schluss des Geschäftsjahres (§ 721 Abs. 2 BGB, §§ 120, 121 HGB)¹⁹⁴, nach Auflösung und Abwicklung der Gesellschaft (§ 721 Abs. 1, § 155 HGB) oder nach dem Austritt aus der Gesellschaft (§ 738 Abs. 1 [S. 2](#) BGB, § 105 Abs. 3 HGB). Während das Pflichtteilsrecht (in den Grenzen der §§ 2333 ff. BGB) vom Gesetz garantiert ist, können laufende Gewinnentnahmen gesellschaftsvertraglich grundsätzlich ausgeschlossen werden.¹⁹⁵ Auch sind eine Auflösung der Gesellschaft oder ein Austritt nicht immer möglich. Ist die Gesellschaft für eine bestimmte Zeitdauer eingegangen,

kann sich der Gesellschafter von ihr nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes lösen (§ 723 Abs. 1 S. 2 BGB, § 133 Abs. 1 HGB). Da ein wichtiger Grund nur unter der engen Voraussetzung angenommen werden kann, dass dem Kündigenden die Fortsetzung der Gesellschaft bei umfassender Interessenabwägung nach Treu und Glauben nicht zuzumuten ist, insbesondere im Falle einer nachhaltigen Beeinträchtigung des Gesellschaftszwecks¹⁹⁶, wird ein gesteigertes Interesse am Zugriff auf das Nachlassvermögen allein keinen Austritt und erst recht keine Auflösung der Gesellschaft rechtfertigen. Unter Umständen ist dem Gesellschafter daher ein Zugriff auf das Substrat der Erbschaft für längere Zeit versperrt. Die gesellschaftsrechtlichen Ansprüche stellen folglich kein angemessenes Substitut für den Pflichtteilsanspruch dar, der gerade auf einen frei und sofort verfügbaren Geldbetrag gerichtet ist.¹⁹⁷ Im Ergebnis ist § 2303 Abs. 1 BGB deshalb wörtlich auszulegen.¹⁹⁸ Wer als gesetzlicher Erbe nur mittelbar über eine Gesellschaft am Nachlass beteiligt ist, ist von der Erbfolge ausgeschlossen und kann daher den Pflichtteil fordern.¹⁹⁹ Gesellschafterstellung und Pflichtteil können in derselben Person vorliegen.

Der gegen die Gesellschaft gerichtete Pflichtteilsanspruch (§ 2303 Abs. 1 S. 1) ist kein »Sozialanspruch«, sondern ein »Drittanspruch« aus einem »Drittgeschäft«, da er nicht dem Gesellschaftsverhältnis entspringt.²⁰⁰ Jeder pflichtteilsberechtigte Gesellschafter kann deshalb anstelle der Gesellschaft auch seine Mitgesellschafter nach § 128 HGB (ggf. analog) gesamtschuldnerisch in Anspruch nehmen, und zwar in voller Höhe abzüglich einer seiner Gewinnbeteiligungsquote entsprechenden Anteils.²⁰¹ Allerdings ist dieser Anspruch aufgrund der gesellschaftlichen Treuepflicht nach herrschender Meinung subsidiär.²⁰² Der Gesellschafter muss sich also zuvor an die Gesellschaft halten. Sind sämtliche Gesellschafter pflichtteilsberechtigt, können sie gegenseitig aufrechnen, sofern sich die Pflichtteilsquoten entsprechen.²⁰³

Macht ein Gesellschafter seinen Pflichtteil geltend, sollte man den anderen Gesellschaftern zu gleichem raten. Sie stünden ansonsten finanziell schlechter, weil der den Pflichtteil Fordernde zwei Ansprüche realisieren würde (den »mittelbaren« Anspruch über die Gesellschaft einerseits, den Pflichtteilsanspruch andererseits).²⁰⁴ Problematisch können

Fallkonstellationen werden, in denen ein Gesellschafter seinen Pflichtteil erst kurz vor Ablauf der Verjährungsfrist (§ 2332 Abs. 1 BGB) geltend macht. Sofern der Lauf der Verjährungsfrist bei allen Gesellschaftern nahezu zeitgleich beginnt (was oft der Fall sein dürfte), besteht die Gefahr, dass die anderen Gesellschafter ihre Pflichtteilsansprüche nicht mehr rechtzeitig anmelden. Im Hinblick darauf ist den Gesellschaftern anzuraten, möglichst frühzeitig gemeinsam über den künftigen Umgang mit ihren Pflichtteilsansprüchen zu entscheiden. Jedenfalls sollte ein einstimmiger Beschluss, sie nicht geltend zu machen, vertraglich abgesichert werden – vor Eintritt des Erbfalls z.B. durch Pflichtteilsverzichtsverträge nach § 2346 BGB mit dem Erblasser oder mittels gesellschaftsvertraglicher Regelungen, spätestens jedoch nach dem Erbfall durch Erlassvertrag oder negatives Schuldanerkenntnis (§ 397 BGB).

Nach all dem ist es konsequent und auch erbrechtlich unproblematisch, den pflichtteilsberechtigten Gesellschaftern ihren Pflichtteilsanspruch nicht zu versagen. Dieses Ergebnis und die dem zugrunde liegenden Erwägungen gelten für juristische Personen entsprechend²⁰⁵ – ein weiterer Beleg dafür, dass die Möglichkeit, Personengesellschaften zu Erben zu machen, jedenfalls nicht am Pflichtteilsrecht scheitern kann.

Weshalb FLUME hier ein Problem gerade bei den Personengesellschaften sieht, lässt sich mit seinem Verständnis von der Gesamthand erklären. Wie oben dargelegt ist FLUME der Auffassung, eine Gesamthandsgesellschaft sei nichts anderes als eine Vielzahl natürlicher Personen in besonderer Eigenschaft und Organisationsform. Nimmt man unter dieser Prämisse folgerichtig an, dass die Gesellschafter in Form der Gruppe *selbst* erben, gleichzeitig aber in ihrer Eigenschaft als »Privaterbe« nicht zum Zuge kommen, stellt sich die Frage, ob dem über die Gruppe an sich bereits Erbenden zusätzlich noch ein Pflichtteil zustehen kann. Das Gesetz sieht entweder Erbschaft oder Pflichtteil vor, jedoch niemals beides gleichzeitig (vom Zusatzpflichtteil nach § 2305 BGB, der eine Umgehung des Pflichtteilsrechts verhindern soll, einmal abgesehen). Da das Pflichtteilsrecht auf Grundlage dieses Gesamthandsverständnisses keine eindeutige Lösung parat hält, erscheinen FLUMES Bedenken insoweit nachvollziehbar.

4. Ausgleichungspflicht

Weshalb FLUME neben dem Pflichtteil auch Schwierigkeiten bei der Ausgleichungspflicht nach § 2316 BGB ausmacht, ist nicht nachvollziehbar (»[...] und was soll hinsichtlich der Ausgleichungspflicht nach § 2316 BGB gelten?«²⁰⁶). Denn wenn – wie FLUME wohl annimmt – einem an der erbenden Gesellschaft Beteiligten an sich schon kein Pflichtteilsanspruch zustehen soll (siehe oben S. 46), wären an den Pflichtteil anknüpfende, ihn betragsmäßig konkretisierende Vorschriften wie § 2316 BGB ohnehin nicht mehr relevant. Ausgleichungsverpflichtungen könnten sich nach dieser Norm konsequentermaßen nicht ergeben.

Es ist daher unklar, auf welche Konstellationen FLUME mit seiner Kritik abzielt. Sicher ist nur, dass eine Gesellschaft als Erbin eingesetzt sein muss (schließlich geht es vorliegend um die Frage, ob Gesellschaften erben können). Hierbei kommen folgende Fallgestaltungen in Betracht:

a) Gesellschaft als Alleinerbin

Beispielsfall 2: E setzt die X&Y-OHG zur Alleinerbin ein, an der seine einzigen Töchter A und B nicht beteiligt sind.

Da A und B von der gesetzlichen Erbfolge durch Testament ausgeschlossen sind, können sie von der erbenden OHG den Pflichtteil fordern und dabei untereinander Ausgleichung nach § 2316 iVm §§ 2050 ff. BGB verlangen. Zum gleichen Ergebnis käme man, wenn anstelle der OHG eine natürliche Person Erbe geworden wäre. Aus der Einsetzung einer Gesellschaft allein ergeben sich also keine Unterschiede.

Beispielsfall 3: E setzt die A&B-OHG zur Alleinerbin ein, an der seine Töchter A und B zu je 50% beteiligt sind.

Die OHG steht A und B als Dritte gegenüber, obwohl diese an der Gesellschaft beteiligt sind. Beide sind von der gesetzlichen Erbfolge ausgeschlossen und können daher den Pflichtteil verlangen. Hinsichtlich der Ausgleichungspflicht ergibt sich keine andere Folge als in Beispielsfall

2. Einigen sich A und B darauf, ihre Pflichtteilsansprüche der Einfachheit halber nicht geltend zu machen, so ändert dies nichts an der prinzipiellen Anwendbarkeit von § 2316 BGB.

Beispielsfall 4: E setzt die A&Y-OHG zur Alleinerbin ein, an der seine Tochter A, nicht aber seine Tochter B beteiligt ist.

Beiden Töchtern steht gegen die Gesellschaft ein Pflichtteilsanspruch zu. Die Tatsache, dass A vom Nachlass bereits über ihre Gesellschaftsbeteiligung profitiert und somit gegenüber B insgesamt finanziell besser steht, ändert daran nichts (vgl. Beispielsfall 3). Sofern beide Pflichtteilsansprüche gegen die OHG erheben, müssen sie die erhaltenen Zuwendungen im Sinne von §§ 2050 ff. BGB nach § 2316 BGB einander zur Ausgleichung bringen. Auch in diesem Fall kollidiert die Einsetzung einer Gesellschaft nicht mit der Ausgleichungspflicht.

b) Gesellschaft als Miterbin

Beispielsfall 5: E setzt die A&B-OHG, an der seine Töchter A und B zu je 50% beteiligt sind, zu 1/2 und seine Töchter A und B zu je 1/4 als Erben ein.

Hier scheidet bereits der Pflichtteilsanspruch als solcher aus, da A und B nicht von der Erbfolge ausgeschlossen worden sind. Eine Ausgleichung nach § 2316 BGB kommt daher grundsätzlich nicht in Betracht. Sofern ausnahmsweise der Wert des Erbteils geringer als der des ausgleichsfähigen Pflichtteils ist, kann der Zusatzpflichtteil nach § 2316 Abs. 2 BGB beansprucht werden.

Beispielsfall 6: E setzt die A&B-OHG, an der seine Töchter A und B zu je 50% beteiligt sind, zu 1/2 und seine Bekannten X und Y zu je 1/4 als Erben ein.

Die Lösung entspricht derjenigen zu Beispielsfall 2 – mit der Abweichung, dass die OHG, X und Y gesamtschuldnerisch für die Pflichtteilsansprüche haften (§§ 2058, 1967 BGB).

Beispielsfall 7: E setzt die A&B-OHG, an der seine Töchter A und B zu je 50% beteiligt sind, und seine Tochter A zu je 1/2 als Erben ein, nicht jedoch seine Tochter B.

Nur B kann einen Pflichtteil verlangen, da sie von der Erbfolge ausgeschlossen ist. Seine Höhe bestimmt sich (auch) nach § 2316 BGB.

Diese die verschiedenen erbrechtlichen Konstellationen aufgreifenden Beispiele zeigen, dass die Erbenstellung einer Gesellschaft im Hinblick auf § 2316 BGB keine Komplikationen bereitet.

OTTE hat in diesem Zusammenhang die Frage aufgeworfen, ob lebzeitige Zuwendungen des Erblassers an die Gesellschaft eines Abkömmlings nach §§ 2050, 2316 BGB zur Ausgleichung zu bringen sind.²⁰⁷ Zu Recht hat er allerdings darauf hingewiesen, dass es sich hierbei lediglich um eine Frage der Auslegung des Begriffs der »Ausstattung« im Sinne von § 2050 Abs. 1

BGB handelt. Entweder man bestimmt die Ausstattung wirtschaftlich, sodass auch die Zuwendung an eine Gesellschaft eine »Ausstattung« des Gesellschafters darstellen kann, oder man betrachtet die Zuwendung nach streng zivilrechtlichen Maßstäben.²⁰⁸ Diese Frage hat mit der Erbfähigkeit der Gesellschaft jedoch nichts zu tun. Sie stellt sich unabhängig davon, wer Erbe wird. Ob eine Gesellschaft oder eine natürliche Person erbt – in beiden Fällen gilt es darüber zu befinden, ob Zuwendungen an Gesellschaften im Rahmen von § 2316 iVm § 2050 Abs. 1 BGB zu verrechnen sind.

Berechtigerweise hat OTTE schließlich eingewandt, dass ein Ausgleich im Zusammenhang mit erbenden Gesellschaften nicht nur bei § 2316 BGB, sondern – sofern die Gesellschafter neben der Gesellschaft gesetzlich erben – auch bei § 2050 BGB vorkommen kann.²⁰⁹ Auch dort führen vergleichbare Konstellationen jedoch nicht zu Rechtsproblemen. Da § 2316 Abs. 1 BGB für die Berechnung des Ausgleichspflichtteils auf die §§ 2050 ff. BGB verweist, ergeben sich quotenmäßig keine Unterschiede. Sind FLUMES Bedenken im Hinblick auf § 2316 BGB unbegründet, so erscheint noch weniger nachvollziehbar, weshalb er seine Vorbehalte nicht konsequenterweise auch auf §§ 2050 ff. BGB erstreckt. Gleiches gilt für die Anrechnungsvorschrift des § 2315 BGB sowie für Pflichtteilsergänzungsansprüche nach §§ 2325 ff. BGB. Diese Normen harmonisieren ebenfalls mit der Erbenstellung einer Gesellschaft.

Abschließend sei noch auf Folgendes hingewiesen: Sämtliche der aufgeworfenen Fragen des Pflichtteilsrechts im Zusammenhang mit der Erbeinsetzung einer Personengesellschaft stellen sich in gleicher Weise bei juristischen Personen. Da letztere allerdings von Gesetzes wegen erbfähig sind, kann ein mögliches Einzelproblem, das beide Gesellschaftsformen gleichermaßen betrifft, nicht ohne weiteres gegen die grundsätzliche Erbfähigkeit der anderen Gesellschaftsform (hier: der Personengesellschaften) angeführt werden.

5. Erbunwürdigkeit

Weiter konstatiert FLUME, »die Regelung betreffend die Erbunwürdigkeit ist mit der Erbeinsetzung einer Personengruppe nicht zu vereinbaren«.²¹⁰

Nach den Vorschriften der §§ 2339 ff. BGB führen bestimmte, abschließend in § 2339 Abs. 1 BGB aufgezählte Verfehlungen gegen den Erblasser zur Erbunwürdigkeit der Täters. Eine erbunwürdige Person kann den Erblasser nicht mehr beerben, der Erbanfall gilt als an sie nicht erfolgt (§ 2344 Abs. 1 BGB). Das Gesetz unterstellt typisierend, dass die Enterbung des Täters vom Erblasser grundsätzlich gewollt wäre, er den Täter jedoch möglicherweise nicht selbst enterben kann, z.B. weil der Erblasser keine Kenntnis von der Verfehlung besitzt, er sich willensbeugender oder willensausschließender Gewalt ausgesetzt sieht oder er schlicht nicht mehr lebt.²¹¹ Die Erbunwürdigkeit tritt nicht von Gesetzes wegen ein, sondern ist durch Erhebung der Anfechtungsklage geltend zu machen (§§ 2340, 2342 BGB). Anfechtungsberechtigt sind sämtliche Personen, denen der Wegfall des Erbunwürdigen auch nur mittelbar zustatten kommen würde (§ 2341 BGB). Hat die Klage Erfolg, so fällt die Erbschaft demjenigen an, der berufen sein würde, wenn der Erbunwürdige zur Zeit des Erbfalls nicht gelebt hätte (§ 2344 Abs. 2 BGB).

FLUMES gegen die Vereinbarkeit von Erbunwürdigkeit und Personengesellschaft gerichteten Bedenken rühren gewiss nicht daher, dass potentiell erbunwürdige Handlungen nach natürlicher Anschauung nur von Menschen und nicht von Gesellschaften als solchen verwirklicht werden können. Bei einer solch isolierten, den Fokus ausschließlich auf die Gesellschaft legenden Betrachtung könnte sich die Frage der Erbunwürdigkeit der Gesellschaft nämlich nicht stellen. Erweitert man den Blick indessen auf bestimmte eng mit der Gesellschaft verbundene Personen (Gesellschafter, Organwalter, rechtsgeschäftliche Vertreter), werden Fallgruppen erkennbar, die FLUME vor Augen gehabt haben dürfte.

Beispielsfall 8: T droht Erblasser E, dessen Haustier zu vergiften, wenn E nicht die T&Y-OHG, deren Mehrheitsgesellschafter T ist, zur Alleinerbin einsetzt. Wie beabsichtigt verfügt E zugunsten der T&Y-OHG und verstirbt kurze Zeit später.

Der Fall lässt sich auf zwei verschiedene Weisen lösen:

Man könnte die Auffassung vertreten, erbunwürdig nach § 2339 Abs. 1 Nr.

3 Var. 2 BGB sei nur T, Erbin jedoch die rechtlich selbständige und daher nicht erbunwürdige T&Y-OHG. T würde folglich mittelbar über seine Anteile an der OHG in den Genuss der Erbschaft kommen. Fraglich wäre dann, ob dieses Ergebnis zwingend dazu führen müsste, Gesellschaften als nicht erbfähig zu betrachten, um Missbräuche und eine Umgehung der Erbunwürdigkeitsvorschriften zu verhindern.

Alternativ wäre zu erwägen, der T&Y-OHG das Verhalten des T im Hinblick auf seine gesellschaftsrechtliche Verflechtung mit der Wirkung zuzurechnen, dass die T&Y-OHG selbst als erbunwürdig angesehen werden muss. T würde bei einer erfolgreichen Erbunwürdigkeitsklage gegen die T&Y-OHG dann auch nicht mittelbar von der Erbschaft profitieren können, wobei unter Umständen auch Y seinen mittelbaren Anteil verlieren würde. Damit ist der Fragenkomplex gesellschaftsrechtlicher Zurechnungen und Durchgriffslehren angesprochen.

In der Literatur haben OTTE und SCHERER/FEICK diesen Problemkreis angerissen, eine Zurechnung jedoch abgelehnt.²¹² Einen Durchgriff, so OTTE, sehe das BGB nicht vor.²¹³ SCHERER/FEICK konstatieren, ein Erblasser müsse sich »der rechtlichen und wirtschaftlichen Konsequenz der Unanfechtbarkeit der Erbeinsetzung einer Gesellschaft im Falle der Erbunwürdigkeit einzelner oder aller Gesellschafter bewusst sein«. ²¹⁴ Ein solcher Ansatz eröffnet einen ebenso einfachen wie komfortablen Weg, die Vorschriften über die Erbunwürdigkeit zu umgehen. Der Täter muss die Verfehlung lediglich zugunsten seiner Gesellschaft begehen, beispielsweise das Testament zugunsten der Gesellschaft fälschen oder den Erblasser zwingen, die Gesellschaft zur Erbin zu machen. Einer Person, die eine Verfehlung im Sinne von § 2339 BGB plant, müsste man als *Advocatus Diaboli* geradezu empfehlen, vor der Tat eine Gesellschaft zu gründen.

a) Testamentsanfechtung als Lösung?

OTTE gesteht diese Konsequenz ein, sieht darin jedoch »kein Rechtsproblem«, weil die Testamentsanfechtung wegen Motivirrtums oder Drohung nach § 2078 Abs. 2 BGB ausreiche, solche unrechtmäßig

erwirkten Verfügungen wirkungsvoll zu beseitigen.²¹⁵ Tatsächlich werden fast alle der in § 2339 BGB aufgeführten Fälle zugleich von § 2078 BGB erfasst: Begeht der Täter im Anschluss an die testamentarische Einsetzung der Gesellschaft eine Verfehlung im Sinne von § 2339 Abs. 1 Nr. 1, 2, 3 Var. 1, 4 BGB, so wird im Zeitpunkt der Erbeinsetzung in der Regel auch ein Irrtum des Erblassers über ein zukünftiges Ereignis (die Verfehlung) vorgelegen haben. Ein solcher Irrtum berechtigt stets zur Anfechtung, da § 2078 BGB im Gegensatz zu § 119 Abs. 2 BGB sämtliche Motivirrtümer abdeckt.²¹⁶ Neben § 2339 BGB ist folglich auch der Anwendungsbereich des § 2078 Abs. 2 Var. 1 BGB eröffnet. Erreicht der Täter die Einsetzung der Gesellschaft hingegen erst mittels Drohung im Sinne von § 2339 Abs. 1 Nr. 3 Var. 2 BGB, so greift parallel § 2078 Abs. 2 Var. 2 BGB.

Mit der Testamentsanfechtung steht also ein probates Mittel zur Verfügung, dem Täter die Früchte seiner Tat zu nehmen. Sie kann jedoch letzten Endes die Erbunwürdigkeitsklage nicht ersetzen. Beide Verfahren sind – wie im Folgenden erläutert wird – in Voraussetzungen und Rechtsfolgen nicht deckungsgleich und haben jeweils Vor- und Nachteile.

(1) Faktisches Vollzugsdefizit wegen verschiedener Interessenlagen beim nur-testamentarischen Erben

Während die Erbunwürdigkeitsklage die Verfügung von Todes wegen unberührt lässt und nur den Erbunwürdigen als nichtexistent fingiert (§ 2344 Abs. 1 BGB), wird die Verfügung bei der Anfechtung selbst beseitigt (§ 142 BGB).²¹⁷ Dabei ist unter »Verfügung« im Sinne von § 2078 BGB nicht das gesamte Testament bzw. der gesamte Erbvertrag zu verstehen, sondern nur die konkrete Anordnung, auf den sich der Anfechtungsgrund bezieht.²¹⁸ Fällt eine solche Verfügung einer Anfechtung zum Opfer (z.B. die hälftige Einsetzung des A), bleiben die restlichen Verfügungen im Testament grundsätzlich weiter bestehen (z.B. die andere hälftige Einsetzung des B). Ist allerdings anzunehmen, dass der Erblasser die restlichen Verfügungen nicht ohne die angefochtene Verfügung getroffen haben würde, so sind auch die übrigen Verfügungen gemäß § 2085 BGB ausnahmsweise unwirksam (z.B. neben der Einsetzung des A auch die des B). Hierin liegt ein Problem. Droht nämlich nach der Auslegungsregel des

§ 2085 BGB im Einzelfall eine Gesamtnichtigkeit der letztwilligen Verfügung, hat der nur-testamentarische Erbe (der nicht auch zugleich gesetzlicher Erbe ist) kein Interesse an einer Testamentsanfechtung. Die Gesamtnichtigkeit würde auch die Verfügung zu seinen Gunsten erfassen, der gesetzliche Erbe an die Stelle des Anfechtenden und die des Anfechtungsgegners (der Gesellschaft) treten. Deshalb würde der nurtestamentarische Erbe in der Regel von seinem Anfechtungsrecht nach § 2078 BGB keinen Gebrauch machen. Die Folge wäre ein faktisches Vollzugsdefizit.

Anders ist die Interessenlage bei der Erbunwürdigkeitsklage. Da hier das Testament vollumfänglich erhalten bleibt und lediglich der Erbunwürdige (die Gesellschaft) als Erbe wegfällt, bliebe die Einsetzung des nur-testamentarisch erbenden Klägers wirksam. Sein Erbteil würde sich in Ansehung des Erbteils der erbunwürdigen Gesellschaft durch Anwachsung nach § 2094 Abs. 1 BGB sogar noch erhöhen.²¹⁹ Der Kläger hätte damit ein genuines Eigeninteresse, gegen den Erbunwürdigen vorzugehen.

Das bedeutet: In den (zugegebenermaßen wohl eher selteneren) Fällen des § 2085 BGB wäre für einen nur-testamentarischen Erben lediglich die Erbunwürdigkeitsklage von Interesse, nicht jedoch die Anfechtung nach § 2078 BGB.

(2) Kreis der Anfechtungsberechtigten variiert

Anfechtungsberechtigt bei der Erbunwürdigkeitsklage ist jeder, dem der Wegfall des Erbunwürdigen, *sei es auch nur bei Wegfall eines anderen*, zustatten kommt (§ 2341 BGB). Dagegen kann bei § 2078 BGB nur derjenige anfechten, dem die Aufhebung der letztwilligen Verfügung *unmittelbar* zustatten kommen würde (§ 2080 Abs. 1 BGB).

Während nach § 2341 BGB jederzeit alle testamentarischen und potentiellen gesetzlichen Erben sowie der Staat zur Anfechtung berufen sind, können bei § 2080 BGB nur die direkten Nutznießer der Anfechtungswirkung die Anfechtung betreiben. Existieren beispielsweise noch andere testamentarische Erben, so wären allein diese anfechtungsbefugt, da sich ihr Erbteil nach § 2094 BGB oder § 2089 BGB erhöht, nicht jedoch auch die gesetzlichen Erben oder der Staat.²²⁰ Kommt

es mangels weiterer Testamentserben zur gesetzlichen Erbfolge, darf einzig der nächste gesetzliche Erbe anfechten, nicht auch die gesetzlichen Erben höherer Ordnung.

Der gegenüber der Erbunwürdigkeitsklage beschränkte Kreis der Anfechtungsberechtigten bei der Testamentsanfechtung kann in der Praxis dazu führen, dass niemand gegen die Einsetzung der Gesellschaft vorgeht.

Beispielsfall 9: E hat eine Schwester S sowie zwei Söhne, T und A. A ist dem T hörig und darüber hinaus konfliktscheu. T droht dem E, dessen Haustier zu vergiften, wenn E nicht die T&Y-OHG, deren Mehrheitsgesellschafter T ist, zur Alleinerbin einsetzt. Wie beabsichtigt verfügt E zugunsten der T&Y-OHG und verstirbt kurze Zeit später.

Den Erwerb der OHG können nur T und A als unmittelbare gesetzliche Erben nach §§ 2078, 2080 BGB anfechten. T wird dies selbstverständlich nicht tun, er hat die Einsetzung der OHG gerade beabsichtigt. Es wird unterstellt, dass A die Auseinandersetzung mit seinem Bruder scheut und daher von seiner Anfechtungsmöglichkeit keinen Gebrauch macht. S würde anfechten wollen. Zwar hat sie daran kein finanzielles Interesse, da sie als gesetzliche Erbin zweiter Ordnung (§ 1925 Abs. 1 BGB) von der Erbfolge durch T und A ausgeschlossen ist. Es wird jedoch unterstellt, dass sie E nahe stand und daher die Verfehlung des T mit dem Entzug der Erbschaft ahnden möchte. Da der S als gesetzlicher Erbin zweiter Ordnung die Aufhebung der Einsetzung der OHG allerdings nicht unmittelbar zugute kommen würde, kann sie die Verfügung nicht anfechten. Zur Erhebung der Erbunwürdigkeitsklage wäre sie als nur mittelbare Nutznießerin dagegen befugt.

Der Fall verdeutlicht, dass die Verfügung zugunsten der Gesellschaft immer dann aufrecht erhalten bleibt, wenn der unmittelbare Nutznießer aus welchen Gründen auch immer davon absieht, die Einsetzung der Gesellschaft anzufechten. Nur mittelbare Nutznießer haben gegen die Gesellschaft und ihren erbunwürdigen Gesellschafter keinerlei Handhabe. Die Testamentsanfechtung ist in diesen Fällen keine Alternative zur Erbunwürdigkeitsklage.

(3) Testamentsanfechtung setzt Kausalität voraus

Die Anfechtung nach § 2078 Abs. 2 Var. 1 BGB setzt voraus, dass der Erblasser zu der Verfügung durch »die irrige Annahme oder Erwartung des Eintritts oder Nichteintritts eines Umstands [...] bestimmt worden ist«. Der Motivirrtum muss die konkrete Verfügung »bestimmt« haben, d.h. für sie kausal geworden sein.²²¹ Hätte der Erblasser auch bei Kenntnis über die künftige Verfehlung in dieser Weise testiert, scheidet die Testamentsanfechtung aus. Der Anfechtende trägt für die Kausalität die Beweislast.²²²

Hingegen ist das Verdikt der Erbunwürdigkeit mit Ausnahme von § 2339 Abs. 2 Nr. 3 BGB (der ebenfalls ein »Bestimmen« voraussetzt) von einer konkreten Kausalität zwischen Verfügung und Verfehlung unabhängig.²²³

Beispielsfall 10: E hat zwei Söhne, T und A. Er hat die T&Y-OHG, an der unter anderem T beteiligt ist, sowie A hälftig zu seinen Erben bestimmt. Noch bevor E verstirbt, hat T in betrügerischer Absicht im Testament die Erbquote zugunsten der T&Y-OHG verändert. Während der Testamentseröffnung wird die Veränderung entdeckt. Es wird unterstellt, dass E die Gesellschaft des T auch dann zu seinem Erben gemacht hätte, wenn er im Zeitpunkt der Testamentserrichtung den zukünftigen Täuschungsversuch des T erahnt hätte (z.B. weil dem E eine Sanktionierung durch Verringerung oder Entziehung der Erbquote der T&Y-OHG aufgrund seines nachsichtigen Charakters nicht in den Sinn gekommen wäre).

Eine Testamentsanfechtung durch A hätte keinen Erfolg, weil er den Zusammenhang zwischen der Einsetzung der OHG und einer vermeintlichen Erwartung des E, T würde sich ihm gegenüber auch künftig einwandfrei verhalten, nicht beweisen kann. Im Gegensatz dazu wäre eine Erbunwürdigkeitsklage wegen einer Urkundenfälschung am Testament ohne weiteres begründet (§ 2339 Abs. 1 Nr. 4 BGB).

Kann im Einzelfall also nicht vermutet oder nachgewiesen werden, dass der Erblasser bei Kenntnis der künftigen Verfehlung von einer Einsetzung der Gesellschaft abgesehen hätte (wofür freilich im Regelfall der Anscheinsbeweis sprechen dürfte), geht die Testamentsanfechtung nach § 2078 BGB ins Leere. Auch an dieser Stelle wird deutlich, dass die Testamentsanfechtung kein in jedem Falle gleichwertiges

Substitutionsmittel für die Erbunwürdigkeitsklage darstellt.

In Anbetracht dieser Unterschiede kann OTTES These nicht in vollem Umfang gefolgt werden. Zwar ist zuzugeben, dass das Gros der denkbaren Fälle auch über § 2078 BGB lösbar sein wird. Zur Gänze ausgeschlossen scheinen pathologische Fallgestaltungen wie die obigen indes nicht.

Damit könnte der Erbunwürdige durch Zwischenschaltung einer Gesellschaft in der Tat in bestimmten Fällen »sein« Erbe missbräuchlich sichern. Der Gesetzeszweck der §§ 2339 ff. BGB, den Erbunwürdigen von den Vorteilen der Erbschaft auszuschließen, würde umgangen. Von einer prinzipiellen Gleichwertigkeit der Anfechtungstatbestände kann nicht gesprochen werden.

Möglicherweise waren dies Erwägungen, die FLUME bewogen haben, sich gegen die Einsetzungsmöglichkeit von Personengesellschaften auszusprechen. Konsequenterweise müsste man dann aber die Erbfähigkeit von Gesellschaften insgesamt verneinen, d.h. auch die von juristischen Personen.²²⁴ Diese Gesellschaften bergen in gleichem Maße Missbrauchspotenzial wie die Personengesellschaften. De lege lata sind juristische Personen allerdings erbfähig. Ungeachtet der strukturellen Unterschiede²²⁵ zwischen den juristischen Personen und Personengesellschaften ist im Bereich der §§ 2339 ff. BGB zumindest auf Grundlage der modernen Gesamthandslehre kein Grund ersichtlich, zwischen den Gesellschaftsformen zu differenzieren. Die Erbfähigkeit der Personengesellschaften kann daher nicht an der skizzierten Umgehungsproblematik scheitern. Es stellt sich allerdings die Frage, wie mit den aufgezeigten Missbrauchskonstellationen zu verfahren ist.

b) Erbunwürdigkeit der Gesellschaft durch Zurechnung?

Der folgende Fall demonstriert eine nahe liegende Missbrauchsgestaltung unter Beteiligung einer Gesellschaft:

Beispielsfall 11: Mehrheitsgesellschafter T der T&Y-OHG (alternativ: Geschäftsführer G der X-GmbH) erwirkt durch Drohung gegenüber Erblasser E, dass dieser die T&Y-OHG (alternativ: die X-GmbH) zur Alleinerbin bestimmt.

Eine Erbunwürdigkeitsklage hätte nur dann Erfolg, wenn man die Gesellschaft selbst als erbunwürdig ansehen würde, wenn also für Zwecke der Beurteilung der Erbwürdigkeit eine Verhaltenszurechnung oder eine transparente Betrachtung auf die hinter der Gesellschaft stehenden Anteilseigner bzw. Organwalter stattfände.

Soweit ersichtlich, wird eine solche Sichtweise in Rechtsprechung und Literatur bisher weder vertreten noch überhaupt diskutiert. Und dass, obwohl in anderen Bereichen rechtliche Instrumente existieren, mit denen man im Falle einer Übertragung in das Erbrecht die Erbunwürdigkeit von Gesellschaften argumentativ begründen könnte: Verwirklicht ein Gesellschafter einen der Verfehlungstatbestände des § 2339 Abs. 1 BGB, kommt eine Zurechnung der erbunwürdigkeitsbegründenden Handlung bzw. der persönlichen Eigenschaft »erbunwürdig« mithilfe des für juristische Personen anerkannten »Zurechnungsdurchgriffs« in Betracht. Die dem Zurechnungsdurchgriff zugrunde liegenden Erwägungen treffen aber nicht ausschließlich auf die juristischen Personen zu. Seine Dogmatik ist grundsätzlich auch auf die rechtsfähigen Personengesellschaften übertragbar, da sich hier ähnliche Probleme stellen.²²⁶ Verübt hingegen nicht ein Gesellschafter, sondern ein Gesellschaftsorgan eine erbunwürdigkeitsbegründende Handlung, lassen sich mithilfe der »Organtheorie« angemessene und methodisch nachvollziehbare Lösungen entwickeln.

(1) Zurechnung von Gesellschafterhandeln

Unter dem Topos des »Durchgriffs« werden in Rechtsprechung und Literatur Fallgestaltungen erörtert, in denen ausnahmsweise über die rechtliche Selbständigkeit einer juristischen Person hinweggegangen und die Trennung zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern relativiert wird. Gesellschaft und Gesellschafter werden im Ergebnis wie eine einheitliche Person behandelt (Einheitsbetrachtung).²²⁷ Auf einer ersten Ebene kann man zwischen dem Haftungsdurchgriff und dem Zurechnungsdurchgriff unterscheiden.²²⁸ Der Haftungsdurchgriff hebt die vermögensrechtliche Trennung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern auf, indem der Gesellschafter für die Gesellschaftsverbindlichkeiten in

haftungsrechtliche Verantwortung genommen wird.²²⁹ Beim Zurechnungsdurchgriff werden vom Gesellschafter verwirklichte rechtlich relevante Vorgänge, Tatsachen oder Eigenschaften der Gesellschaft zugerechnet (oder umgekehrt).

In der Wissenschaft herrschen weder über die dogmatische Methode noch über die tatbestandlichen Kriterien des Durchgriffs Einigkeit. In methodischer Hinsicht stehen sich heute im Wesentlichen zwei Strömungen gegenüber.²³⁰

(a) Missbrauchslehren

Im Bereich der Missbrauchslehren wird zwischen einem rein-objektiven und einem auchsubjektiven Ansatz differenziert. Nach der recht allgemein formulierten, von SERICK entwickelten subjektiven Missbrauchslehre liegt ein Missbrauch unter anderem vor, wenn mithilfe der juristischen Person ein Gesetz umgangen werden soll.²³¹ Die Gesetzesumgehung definiert SERICK als die Erreichung eines vom Gesetz missbilligten Erfolgs mittels einer dem gesetzlichen Tatbestand nicht unterfallenden Methode, obwohl das Gesetz den Erfolg überhaupt und nicht nur den Erfolg anhand bestimmter Modalitäten zu vermeiden sucht (objektive Komponente).²³² Hinzukommen muss die Absicht des Handelnden, das Gesetz zu umgehen (subjektive Komponente).²³³ SERICK hält das subjektive Moment als Korrektiv für unverzichtbar. Der Gesetzgeber habe durch die Ausgestaltung der juristischen Person als selbständiges Rechtssubjekt eine Abwägungsentscheidung getroffen und vorweggenommen, die in ihren Konsequenzen hinzunehmen sei. Die Gesellschafter dürften auf diesen Status grundsätzlich vertrauen. Treffe allerdings beides zusammen, ein vom Gesetz missbilligter Erfolg und ein fehlendes schutzwürdiges Vertrauen der Gesellschafter, würden die Grenzen eines redlichen Rechts- und Geschäftsverkehrs mit der Folge überschritten, dass die Rechtsform der juristischen Person »missachtet« werden dürfe.²³⁴

Die objektive Missbrauchslehre verzichtet demgegenüber auf ein subjektives Element.²³⁵ Hinreichend ist die objektiv-zweckwidrige Verwendung der Rechtsform der juristischen Person. Das Interesse an eine möglichst vollkommenen Einhaltung der Ziele der Rechtsordnung und die

praktischen Schwierigkeiten beim Nachweis einer Missbrauchsabsicht stünden einem subjektiven Zusatz entgegen.²³⁶

(b) Institutionelle Lehre und Normanwendungslehre

In Konkurrenz zu den Missbrauchslehren stehen die institutionelle Lehre und die Normanwendungslehre. Generell gesprochen halten beide Lehren einen Durchgriff für geboten, wenn eine strikte Durchführung des Trennungsprinzips im Einzelfall der Rechtsordnung widerspricht. Wann das der Fall ist, ist durch Auslegung der Gesetze festzustellen. Im Gegensatz zu den Missbrauchslehren wird das Verhalten der Gesellschafter neutral bewertet und über eine entsprechende Gesetzesanwendung korrigiert. Methodisch kommen institutionelle und Normanwendungslehre aus verschiedenen Richtungen. Während die institutionelle Durchgriffslehre beim grundlegenden Verständnis der juristischen Person und ihrem rechtlich vorgegebenen Umfang bzw. ihrer inhaltlichen Ausgestaltung ansetzt, indem sie bereits im Vorfeld die Dimension des Trennungsprinzips begrenzt (z.B. durch eine Einschränkung des § 13 Abs. 2 GmbHG), will die auf MÜLLER-FREIENFELS zurückgehende und heute wohl herrschende Normzwecklehre Durchgriffsprobleme durch eine korrigierende teleologische Interpretation konkreter sachgebietsspezifischer Einzelnormen lösen (z.B. durch Hineinlesen des Tatbestandsmerkmals »Verkehrsgeschäft« in die §§ 892, 932 BGB).²³⁷ Praxistaugliche, subsumtionsfähige Formeln bleiben beide Lehren allerdings schuldig.²³⁸ Tatsächlich lässt sich bezweifeln, ob für die Vielzahl potentieller Anknüpfungsnormen einheitliche Grundmuster oder Regeln existieren, aus denen sich allgemeinverbindliche Rechtssätze deduzieren ließen.²³⁹ Dies würde jedenfalls erklären, weshalb sich die Kommentarliteratur regelmäßig mit der Bildung von Fallgruppen und der Darstellung höchstrichterlicher Rechtsprechung begnügt.²⁴⁰ Gesichert scheint lediglich, dass beide Lehren infolge ihrer Anknüpfung an die jeweils vorgefundenen gesetzlichen Tatbestandsmerkmale nicht bei jeder Norm zwingend auch ein subjektives Moment voraussetzen.²⁴¹

(c) Bewertung der Lehren und Auffassung der Rechtsprechung

Obwohl sich die einzelnen Theorien der Durchgriffsproblematik auf verschiedene Weise nähern, dürften sie in den meisten Fällen zu gleichen Ergebnissen gelangen.²⁴² Sie variieren primär in methodischer Hinsicht.²⁴³ Auch zwischen rein-objektiven und auch-subjektiven Theorien wird in der Praxis oft kein Unterschied bestehen. Da innere Tatsachen in der Regel nur durch eine Bewertung objektiver äußerer Umstände feststellbar sind, bedarf es zur Feststellung eines subjektiven Elements letztlich stets einer Anknüpfung an objektive Tatumstände, sodass der subjektive Tatbestand im Ergebnis verobjektiviert wird.²⁴⁴ Vom Ergebnis her gesprochen ist es darüber hinaus irrelevant, auf welcher Ebene ein Durchgriffsproblem angesiedelt wird – ob als Problem der Normanwendung, der Grenzen der juristischen Person oder allgemein als Missbrauchsproblem. Dem Grunde nach geht es immer um das Auffinden einer sachgerechten Problemlösung nach wirtschafts- und rechtspolitischen Gesichtspunkten.²⁴⁵

Die Rechtsprechung hat sich keiner bestimmten Theorie angeschlossen.²⁴⁶ Sie hat jedoch in der Vergangenheit des öfteren zur objektiven Missbrauchslehre tendiert, d.h. einen objektiven Missbrauch der Gesellschaft geprüft und zur Begründung einer Haftung ausreichen lassen.²⁴⁷ Die subjektive Missbrauchslehre wurde von der Rechtsprechung teilweise explizit abgelehnt.²⁴⁸ Auch wo die Rechtsprechung einen Durchgriff anhand fallgruppenspezifischer Tatbestandsmerkmale geprüft hat (z.B. in Fällen des existenzvernichtenden Eingriffs), hat sie oftmals zu erkennen gegeben, dass sie den objektiven Missbrauch der Rechtsform als dogmatischen Hintergrund und Rechtfertigung der Durchgriffshaftung ansieht.²⁴⁹ Soweit die Rechtsprechung bestimmte Durchgriffssachverhalte nicht durch die Missbrauchsformel, sondern mithilfe des Deliktsrechts löst (vor allem anhand von § 826 BGB²⁵⁰), oder den Topos von Treu und Glauben bemüht²⁵¹, dürften letztlich ebenfalls Missbrauchserwägungen ausschlaggebend sein.

(d) Anwendung der Durchgriffslehren auf die Erbunwürdigkeitskonstellationen

Versucht man die Fälle, in denen eine Gesellschaft als Erbin eingesetzt ist und sich der Gesellschafter einer Verfehlung nach § 2339 BGB schuldig

gemacht hat, unter die Durchgriffsformeln zu subsumieren, gelangt man zu dem Ergebnis, dass sich mit allen Methoden mehr oder minder überzeugend ein Zurechnungsdurchgriff rechtfertigen lässt.

(i) Normanwendungslehren

Sowohl institutionelle Durchgriffslehre als auch Normanwendungslehre sind Verfahren einer an den Besonderheiten der juristischen Person ausgerichteten teleologischen Gesetzesauslegung. Beide stellen darauf ab, ob Sinn und Zweck des in Frage stehenden Regelungskomplexes es gebieten, seinen unmittelbaren Anwendungsbereich auf andere Zuordnungssubjekte zu erweitern.²⁵² Lediglich die methodischen Ausgangspunkte sind verschieden. Die institutionelle Durchgriffslehre würde fragen, ob die Funktionsweise des § 2339 BGB es erfordert, das in § 13 Abs. 2 GmbHG und § 1 Abs. 1 S. 2 AktG verankerte Trennungsprinzip einzuschränken. Die Normanwendungslehre würde hingegen untersuchen, inwieweit eine verständige Auslegung des § 2339 BGB eine transparente Sichtweise (d.h. ein Abstellen auf die Gesellschafter) verlangt.

Sinn und Zweck der Erbunwürdigkeitsregeln erfordern eine Erstreckung der §§ 2339 ff. BGB auch auf Gesellschaften, und zwar auf juristische Personen wie Personengesellschaften gleichermaßen. Trotzdem sind die Vorschriften bei wörtlichem Verständnis auf Gesellschaften, deren Gesellschafter sich erbunwürdig gegenüber dem Erblasser verhalten haben, nicht ohne weiteres anwendbar. Der Wortlaut des § 2339 Abs. 1 BGB (»Erbunwürdig ist, wer...«) deutet darauf hin, dass zwischen dem Täter und dem Zuordnungssubjekt der Erbunwürdigkeit Zwangsidentität besteht, der Täter also »eigenhändig« gehandelt haben muss. Bei einem derartigen Verständnis könnten sich lediglich natürliche Personen, nicht jedoch im natürlichen Sinne handlungsunfähige Gesellschaften als erbunwürdig erweisen.

Die Vorschriften über die Erbunwürdigkeit bezwecken jedoch, auch Fallkonstellationen unter Beteiligung von Gesellschaften zu regeln. Teleologisch betrachtet soll jede Person der Vorteile einer Erbschaft verlustig werden, die ein solch schweres Vergehen gegen die Person des

Erblassers oder dessen Testierfreiheit begangen hat, dass ein hypothetischer Enterbungswille des Erblassers unterstellt werden muss, sofern zugleich die typische Gefahr besteht, dass der Erblasser seine Enterbungsabsicht aus tatsächlichen Gründen nicht realisieren kann.²⁵³ Dieser Zweck kann nur erfüllt werden, wenn die Norm auch Fälle erfasst, in denen der Gesellschafter nicht selbst Erbe ist, sondern nur mittelbar über seine Gesellschaft in den Genuss des Erbschaftssubstrats gelangt. Begeht jemand eine Handlung im Sinne von § 2339 Abs. 1 BGB, so dürfte es dem Erblasser im Regelfall gleich sein, ob er den Täter unmittelbar oder nur mittelbar über das Vehikel der Gesellschaft bedacht hat. Der Erblasser wird in beiden Fällen regelmäßig die Absicht haben, dem Täter sämtliche übertragenen Vermögenswerte wieder zu entziehen. Ein Gesetz, das diesen Willen schützen soll, muss auch diese Konstellation berücksichtigen. Auf die Modalität der Zuwendung (unmittelbar oder mittelbar) kann es insoweit nicht ankommen.

Die §§ 2339 ff. BGB erfüllen ihren Zweck folglich nur dann in umfassender Weise, wenn die Erbunwürdigkeit einer zur Erbin eingesetzten Gesellschaft transparent beurteilt wird, d.h. insoweit ein Durchgriff auf den hinter der Gesellschaft stehenden Gesellschafter stattfindet. Mit den Instrumenten der Normanwendungslehre und der institutionellen Durchgriffslehre lässt sich daher auch eine Gesellschaft als erbunwürdig qualifizieren. Ihre Erbunwürdigkeit richtet sich dann nach der Erbunwürdigkeit der Gesellschafter.

(ii) Missbrauchslehren

Zum gleichen Ergebnis gelangt man auf Grundlage der objektiven Missbrauchslehre, da zumindest objektiv ein Missbrauch der Gesellschaft vorliegt. Der mittelbar über seine Gesellschaft in den Genuss der Erbschaft kommende erbunwürdige Gesellschafter würde einen vom gesetzlichen Wortlaut zwar nicht erfassten, rechtlich allerdings gleichermaßen missbilligten Erfolg erreichen.

Die von der auch-subjektiven Missbrauchslehre zusätzlich vorausgesetzte Absicht der Gesetzesumgehung wird man allerdings nicht in allen denkbaren Fallkonstellationen unterstellen können. Nur wenn der Täter die

Verfehlung gerade zum Vorteil seiner Gesellschaft begeht, um die Anwendung der §§ 2339 ff. BGB zu vermeiden, handelt er in direkter Umgehungsabsicht. Weiß der Täter jedoch (ausnahmsweise) nicht, dass seine Gesellschaft zur Erbin bestimmt ist, begeht er die Tat also nicht zum Zwecke ihrer Einsetzung, sondern aus anderen Motiven, kann er auch keine Umgehungsabsicht entwickeln. Hier kämen objektive und subjektive Missbrauchstheorie zu unterschiedlichen Ergebnissen.

Dass der Ansatz der subjektiven Missbrauchslehre zumindest im Kontext der §§ 2339 ff. BGB nicht überzeugen kann, liegt auf der Hand: § 2339 BGB setzt gerade nicht voraus, dass der Täter die Verfehlung begeht, um sich damit erbschaftsbezogene Vorteile zu verschaffen. So reicht beispielsweise ein Tötungsversuch aus Rachemotiven für § 2339 Abs. 1 Nr. 1 BGB aus.²⁵⁴ Nach der subjektiven Missbrauchslehre bedürfte es indessen einer solchen Absicht. Dass es je nach Art des Erben (Gesellschafter oder Gesellschaft) auf eine besondere Absicht einmal zwingend, das andere mal jedoch nicht ankommen soll, ist ausgeschlossen.

Ein Durchgriff auf den Gesellschafter ließe sich in sämtlichen Fallgestaltungen demnach nur nach der objektiven Missbrauchslehre legitimieren. Die subjektive Lehre, die im Rahmen von § 2339 BGB in bestimmten Situationen nicht weiterhilft, hat dagegen erhebliche Schwächen. Sie orientiert sich zu wenig am jeweiligen Gesetzeszweck und löst sämtliche Erscheinungsformen des Durchgriffs pauschal anhand des kleinsten gemeinsamen Nenners. Sie ist deshalb als zu undifferenziert abzulehnen.

(e) Zwischenergebnis

Ist eine Gesellschaft als Erbin eingesetzt, wird ihr für Zwecke der §§ 2339 ff. BGB die Eigenschaft der Erbunwürdigkeit ihrer Gesellschafter zugerechnet. Für das Ergebnis ist es irrelevant, ob man sich hierfür der Normanwendungslehren oder der objektiven Missbrauchslehre bedient. Beide Ansätze ermöglichen in Erbunwürdigkeitsfällen einen Zurechnungsdurchgriff. Die Möglichkeit einer Zurechnung erbunwürdigen Verhaltens einzelner Gesellschafter ergibt sich für alle rechtsfähigen Gesellschaften gleichermaßen.²⁵⁵ Für die Kapitalgesellschaften folgt dies

daraus, dass die Durchgriffslehren unmittelbar für den Bereich der juristischen Personen entwickelt worden sind. Aber auch wenn eine Personengesellschaft oder ein nichtrechtsfähiger Verein erbt, kann eine Zurechnung notwendig und zulässig sein, da sich im Rahmen von § 2339 BGB Durchgriffsfragen in gleicher Weise stellen.

(f) Erbunwürdiges Verhalten einzelner Gesellschafter

Problematisch sind Fälle, in denen die erbende Gesellschaft aus mehreren Gesellschaftern besteht, aber nur einzelne an der Verfehlung gegen den Erblasser beteiligt sind. Würde bereits die Erbunwürdigkeit eines einzigen Gesellschafters ausreichen, die Gesellschaft insgesamt als erbunwürdig zu betrachten, nähme man den Rest für das Fehlverhalten des Einzelnen gewissermaßen in Sippenhaft. Umgekehrt scheint es mit dem Sinn und Zweck des Erbunwürdigkeitsregimes schwer vereinbar, wenn bereits ein einziger nicht erbunwürdiger Gesellschafter ausreichte, die Gesellschaft insgesamt als »erbwürdig« anzusehen. Daraus ergeben sich Abgrenzungsprobleme. Es bedarf der Klärung, welche Beteiligungshöhe für die Zurechnung bestimmter Gesellschaftereigenschaften erforderlich ist und ob es darüber hinaus weiterer qualifizierender Merkmale des erbunwürdigen Gesellschafters bedarf, zum Beispiel einer besonderen Einflussnahme auf die Geschäftsführung.

Für den Zurechnungsdurchgriff im Allgemeinen existiert in Literatur und Rechtsprechung keine Einheitslösung.²⁵⁶ Je nach rechtlichem Kontext wird von einer »geringfügigen Beteiligung«, über eine »Beherrschung« oder einen »wesentlichen Einfluss« auf die Gesellschaft, bis hin zur Stellung als Alleingesellschafter alles vertreten. Dies sei an drei Beispielen kursorisch verdeutlicht:

Irrt sich der Vertragspartner einer Gesellschaft über eine wesentliche Eigenschaft eines Gesellschafters, so kann dies unbestritten zur Anfechtung nach § 119 Abs. 2 BGB berechtigen. Einige Literaturstimmen lassen dafür ausreichen, dass der Gesellschafter eine »beherrschende« oder »maßgebliche« Position in der Gesellschaft einnimmt²⁵⁷, während andere zusätzlich noch eine tatsächliche Einflussnahme auf die Geschäftsführung²⁵⁸ oder zumindest die konkrete Gefahr einer

Einflussnahme²⁵⁹ verlangen. Ohne Bedenken hat das Reichsgericht jedenfalls den Irrtum über eine wesentliche Eigenschaft des »beherrschenden« Gesellschaftergeschäftsführers einer Familien-GmbH ausreichen lassen.²⁶⁰

Ähnlich breit ist das Meinungsspektrum im Rahmen von § 123 Abs. 2 BGB. Täuscht ein nicht vertretungsberechtigter und zugleich nicht am Vertragsschluss mitwirkender Gesellschafter im Vorfeld des Vertragsabschlusses den Vertragspartner der Gesellschaft, so gilt der Gesellschafter unter bestimmten Voraussetzungen nicht mehr als Dritter im Sinne von § 123 Abs. 2 S. 1 BGB, sodass sich die Gesellschaft im Ergebnis die Täuschung als eigene zurechnen lassen muss. Nach einer Auffassung ist eine Zurechnung nur bei beherrschenden Gesellschaftern²⁶¹ oder beim Mehrheitsgesellschafter²⁶² möglich, während andere die Stellung als Alleingesellschafter oder zumindest eine Täuschung durch die Gesellschaftermehrheit für notwendig erachten.²⁶³

Nach § 530 Abs. 1 BGB kann der Schenker eine Schenkung wegen groben Undanks des Beschenkten widerrufen. Ist die Beschenkte eine Gesellschaft und haben sich einzelne Gesellschafter grob undankbar verhalten, stellt sich das gleiche Problem. Soweit ein Schenkungswiderruf gegenüber einer juristischen Person überhaupt für möglich gehalten wird²⁶⁴, ist nach wohl herrschender Meinung in der Literatur ein grober Undank aller Gesellschafter gegenüber dem Schenker notwendig.²⁶⁵ Nach anderer Auffassung ist ausreichend, dass die beherrschende Mitgliedermehrheit der Gesellschaft ein undankbares Verhalten »aufgezwungen« hat.²⁶⁶ Andere meinen, ein zumindest zu 25% an der Gesellschaft beteiligter Gesellschafter müsse ein grob undankbares und der Gesellschaft zuzurechnendes Verhalten an den Tag gelegt haben.²⁶⁷

Die Heterogenität der vertretenen Auffassungen belegt, dass es in der Frage der Zurechnung keine allgemeingültige Regel gibt. Pragmatisch betrachtet geht es stets um eine sachgerechte, den Erfordernissen eines bestimmten Regelungskreises entsprechende und am Telos der Norm orientierte wertende Betrachtung. Je nach Ansatz wird einmal mehr der Dritte, ein anderes mal eher die Gesellschaft bzw. der einzelne hinter ihr stehende Gesellschafter geschützt.

Auch im Kontext des § 2339 BGB sind vornehmlich Zweckmäßigkeits- und Billigkeitserwägungen anzustellen. Ziel einer am Sinn und Zweck des Gesetzes ausgerichteten Lösung muss sein, den durch die Erbschaft mittelbar erlangten Vermögenszuwachs der Gesellschafter möglichst differenziert unter Berücksichtigung des individuellen Gesellschafterverschuldens wieder rückgängig zu machen. Strukturell sind hier zwei Konstellationen zu unterscheiden:

(i) Für die Erbeinsetzung kausale Verfehlung

Ein einzelner Gesellschafter begeht eine für die Erbeinsetzung der Gesellschaft kausale Verfehlung im Sinne von § 2339 BGB gegen die Testierfreiheit des Erblassers. Gemeint sind Fälle, in denen die Gesellschaft ohne die Verfehlung die Erbenstellung nicht oder nicht in ihrer konkreten Gestalt erlangt hätte, z.B. wenn der Erblasser die Gesellschaft ausschließlich infolge einer Drohung oder Täuschung des Gesellschafters bedenkt oder den ihr zugedachten Erbteil erhöht (§ 2339 Abs. 1 Nr. 3 BGB).

Hier haben die Gesellschaft und damit auch die unbeteiligten Gesellschafter materiell von der Verfehlung profitiert. Ob der handelnde Gesellschafter eine Minderheitsbeteiligung besitzt oder eine beherrschende Stellung innehat, spielt für das Ergebnis keine Rolle. Art und Qualität seiner gesellschaftlichen Beteiligung haben sich auf den Erfolg nicht ausgewirkt. Würde man das Fehlverhalten der Gesellschaft zurechnen und sie folglich als erbunwürdig betrachten, bestünde die Chance, dass einer der Anfechtungsberechtigten den unrechtmäßigen Erwerb mittels Anfechtung nach § 2340 BGB revidiert. Den unbeteiligten Gesellschaftern würde nur genommen, was sie ohne die Verfehlung ohnehin nicht erlangt hätten. Das wäre ein folgerichtiges, widerspruchsfreies Ergebnis.

Man sollte die Gesellschaft also stets dann als erbunwürdig ansehen, wenn auch nur ein einzelner Gesellschafter unabhängig von seiner gesellschaftlichen Stellung eine für die konkrete Erbeinsetzung der Gesellschaft kausale Verfehlung im Sinne von § 2339 BGB begeht.

(ii) Für die Erbeinsetzung nicht kausale Verfehlung

Begeht ein einzelner Gesellschafter eine Verfehlung gegen den Erblasser, die in keinem Zusammenhang mit der Erbeinsetzung der Gesellschaft steht, so bedarf die Zurechnung einer besonderen Rechtfertigung. Es wäre unbillig, die Konsequenzen der Erbunwürdigkeit auch auf die unbeteiligten Gesellschafter zu erstrecken, wenn diese weder an der Begehung der Verfehlung beteiligt waren noch davon mittelbar profitieren. Versucht beispielsweise ein Minderheitsgesellschafter²⁶⁸, den Erblasser, der zuvor die Gesellschaft zur Erbin bestimmt hat, aus dem Motiv der Eifersucht oder aus ähnlichen Gründen zu töten (§ 2339 Abs. 1 Nr. 1 BGB), sollte dies nicht automatisch dazu führen, die Gesellschaft insgesamt als erbunwürdig zu qualifizieren und die unbeteiligte Gesellschaftermehrheit auf diese Weise in die Mithaftung zu nehmen. Ein solches Verfahren erscheint nur legitim, wenn sich zumindest die Gesellschaftermehrheit selbst vorwerfbar verhalten hätte, z.B. trotz Kenntnis und tatsächlicher Handlungsmöglichkeit nicht gegen das erbunwürdige Verhalten des Gesellschafters eingeschritten ist.

Zwar könnte man einwenden, die Gesellschafter hätten sich im Gründungszeitpunkt gegenseitig ausgesucht und begründeten damit gewissermaßen eine Schicksalsgemeinschaft, die eine unbeschränkte Zurechnung erlaube. Ein solch umfassender Zurechnungsgrundsatz erscheint jedoch weder verhältnismäßig noch findet er an anderen Stellen im Gesetz eine Entsprechung. Als Mindestvoraussetzung für eine Verhaltens- oder Rechtsfolgenzurechnung wird grundsätzlich verlangt, dass ein sachlicher Zusammenhang zwischen der Verfehlung und dem Gegenstand des Zurechnungsverhältnisses besteht, während Ereignisse, die nur »bei Gelegenheit« erfolgen, üblicherweise unberücksichtigt bleiben.²⁶⁹ Das Bestehen irgendeines Rechtsverhältnisses zwischen dem Zurechnungssubjekt und dem Geschädigten reicht für eine Zurechnung daher allein nicht aus. Begeht ein Gesellschafter losgelöst von der Gesellschaftstätigkeit und unabhängig von der Erbeinsetzung der Gesellschaft eine erbunwürdigkeitsbegründende Handlung gegen den Erblasser, fehlt es folglich an einem Grund, der Gesellschaft und damit mittelbar auch den Mitgesellschaftern dieses Verhalten zuzurechnen.

Scheidet nach diesen Maßstäben eine Zurechnung mangels Kausalität aus, bliebe die Verfehlung ohne Konsequenzen. Die Erbschaft würde der

Gesellschaft anfallen und auch der erbunwürdige Gesellschafter könnte von ihr profitieren. Umgekehrt würde die Erbschaft insgesamt entfallen, wenn die Gesellschaftermehrheit an der Verfehlung mitgewirkt hat. Auch die unbeteiligten Gesellschafter gingen dann leer aus. Bei einer solchen Handhabung erhielte die Gesellschaft trotz der Verfehlungen nur einen Bruchteil ihrer Gesellschafter entweder die gesamte oder keine Erbschaft («Alles-oder-nichts-Prinzip»). Zur Vermeidung solcher Härten erscheint es sachgerecht, den Erbschaftsanteil der Gesellschaft im Verhältnis des Gesellschaftsanteils des erbunwürdigen Gesellschafters herabzusetzen. Eine »teilweise Erbunwürdigkeit« in diesem Sinne ist im Gesetz zwar nicht unmittelbar angelegt. Dies bedeutet allerdings nicht, dass sich ein differenzierendes Verfahren nicht im Wege einer teleologisch orientierten Rechtsfortbildung begründen ließe. In praktischer Hinsicht stellen sich hierbei keine zusätzlichen Schwierigkeiten. Die Identität der erbunwürdigen Personen sowie ihre Beteiligungsquoten müssen auch nach dem »Alles-oder-nichts-Modell« ermittelt werden, um festzustellen, ob die Gesellschaft insgesamt als erbunwürdig einzustufen ist oder nicht. Die pauschale Kürzung des Erbanteils in Höhe des Gesellschaftsanteils des erbunwürdigen Gesellschafters bereitet auch keine rechnerischen Schwierigkeiten. Darüber hinaus bietet der Ansatz insofern einen Vorteil, als für den Anfechtungsberechtigten von Anfang an erkennbar ist, dass infolge des »teilweisen Wegfalls« der Gesellschaft auch tatsächlich eine weitere Person in den Genuss der Erbschaft kommt. Wüsste der Anfechtungsberechtigte nicht, ob seine Anfechtung wegen einer möglichen Minderheitsbeteiligung des erbunwürdigen Gesellschafters überhaupt praktische Auswirkungen auf die Verteilung des Erbes hat, besäße er möglicherweise kein oder nur ein geringes Interesse, eine Erbunwürdigkeitsklage anzustreben.

(2) Zurechnung von Organ- und Repräsentantenhandeln

Ähnlich wie sich die Gesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen Eigenschaften ihrer Gesellschafter (hier: Erbunwürdigkeit) zurechnen lassen muss, kann ihr auch das außerrechtsgeschäftliche Verhalten ihrer Vertretungsorgane zugerechnet werden.

Als methodische Erklärungsmodelle für eine solche Zurechnung stehen

sich die Organ- und die Vertretertheorie gegenüber.²⁷⁰ Beide Theorien lassen sich als organisationsrechtliche Fortsetzung des Streits über die Rechtsnatur der juristischen Person verstehen.²⁷¹ Ihr praktischer Anwendungsbereich erstreckt sich jedoch über den Bereich der juristischen Personen hinaus auf alle rechtsfähigen Verbände.²⁷² Auch inwieweit sich eine Personenhandelsgesellschaft oder eine GbR das Verhalten ihres geschäftsführenden Gesellschafters zurechnen lassen muss, lässt sich mithilfe von Organ- und Vertretertheorie rechtlich darstellen.

Die Anhänger der Vertretertheorie sehen die juristische Person als eine Einheit, die zwar rechtsfähig, jedoch nicht selbst willens- und handlungsfähig ist.²⁷³ Vergleichbar mit einem Geschäftsunfähigen ist sie gezwungen, sich zur Teilnahme am Rechtsverkehr eines Vertreters zu bedienen. Eine Zurechnung der Folgen des Vertreterhandelns kommt nur insoweit in Betracht, wie das Gesetz spezielle Zurechnungsnormen bereithält (z.B. §§ 31, 278, 164 ff. BGB) oder die spezifische Auslegung einer Norm eine Zurechnung ermöglicht (z.B. die Auslegung des »Dritten« im Rahmen von § 123 Abs. 2 BGB). Anderenfalls wirken Verhalten, Kenntnisse und Eigenschaften des Vertreters nur für und gegen ihn selbst.²⁷⁴ In den Kategorien eines Regel-Ausnahme-Verhältnisses könnte man formulieren: Das Verhalten ist prinzipiell ein solches der natürlichen Person, es sei denn, das Gesetz regelt dies ausnahmsweise anders.

Die auf VON GIERKE zurückgehende Organtheorie basiert auf einem anderen Verständnis der juristischen Person.²⁷⁵ Danach ist die juristische Person in der Lage, selbst zu handeln und einen eigenen Willen zu bilden.²⁷⁶ Der Begriff der Handlungsfähigkeit wird von der naturwissenschaftlichen Sichtweise befreit und juristisch definiert.²⁷⁷ So wie eine natürliche Person ihre Arme und ihren Verstand benutzt, bedient sich auch die juristische Person bildlich gesprochen ihrer Organe, um nach innen und außen zu agieren.²⁷⁸ Das Verhalten und Wissen der Organwalter, die die Organe ausfüllen, gilt als Eigenhandeln und Eigenwissen der juristischen Person.²⁷⁹ Obwohl der Organwalter bei natürlicher Betrachtung selbst handelt, ist sein Verhalten, sofern es in einem erkennbaren inneren Zusammenhang zu seinem Amt steht, rechtlich gesehen ausschließlich das der juristischen Person und nicht zugleich auch

sein eigenes.²⁸⁰ Dies soll freilich nicht ausschließen, die gesetzlichen Regeln über die Stellvertretung dort anzuwenden, wo sie inhaltlich passen. Handelt beispielsweise der Organwalter außerhalb seiner Vertretungsmacht, soll das Geschäft nach § 177 BGB schwebend unwirksam sein und der Organwalter gegebenenfalls nach § 179 BGB ausschließlich und persönlich haften.²⁸¹

Teile der Literatur haben die Behauptung aufgestellt, der Theorienstreit sei in seinen Auswirkungen heute praktisch bedeutungslos.²⁸² Dieser These kann allerdings nicht zugestimmt werden.²⁸³ Unterschiede ergeben sich nicht nur im Hinblick auf die Möglichkeit einer Haftungsfreizeichnung für vorsätzliches Fremdverschulden des Vertreters nach §§ 278 S. 2, 276 Abs. 3 BGB, die für Organe ausscheiden muss.²⁸⁴ Zu unterschiedlichen Ergebnissen gelangen die Erklärungsmodelle auch und vor allem in ihrem Zurechnungsumfang. Während die Vertretertheorie eine Zurechnung nur dort ermöglicht, wo eine spezielle Zurechnungsnorm existiert (enumerative Zurechnung), wird anhand der Organtheorie sämtliches Verhalten des Organwalters, sofern es in einem Zweckzusammenhang mit der Gesellschaft steht, der Gesellschaft zugerechnet (globale Zurechnung).²⁸⁵ Für die hier in Frage stehenden erbunwürdigkeitsbegründenden Handlungen des § 2339 Abs. 1 BGB ist das ein bedeutender Unterschied. Die Organtheorie würde unproblematisch zurechnen, wenn die Verfehlung zum Nutzen der Gesellschaft erfolgt ist und damit im Zusammenhang mit dem Amt des Organwalters steht, z.B. wenn der Geschäftsführer mittels Drohung erreicht, dass der Erblasser die Gesellschaft einsetzt (§ 2339 Abs. 1 Nr. 3 BGB), oder er das Testament zugunsten der Gesellschaft verfälscht (§ 2339 Abs. 1 Nr. 4 BGB). Dagegen müsste eine Zurechnung nach der Vertretertheorie ausscheiden: § 278 BGB, der zudem stets ein schuldrechtliches Sonderrechtsverhältnis zwischen dem Zurechnungssubjekt und dem Geschädigten voraussetzt, wäre selbst für diesen Fall nicht anwendbar, weil eine Handlung im Sinne von § 2339 BGB nicht »zur Erfüllung seiner Verbindlichkeit« (vgl. § 278 S. 1 BGB), sondern nur »bei Gelegenheit« erfolgen kann. Auch § 31 BGB wäre seinem Anwendungsbereich nach nicht einschlägig: Erfasst wird nur deliktisches Verhalten, das einen Schaden verursacht hat und Schadensersatzansprüche auslöst.²⁸⁶ Nicht jede Verfehlung im Sinne von §

2339 BGB ist zwangsläufig schadensersatzbegründend, insbesondere wenn gar kein materieller oder immaterieller Schaden eingetreten ist (z.B. eine versuchte Testamentsfälschung).

Die herrschende Meinung in der Literatur hat sich heute der Organtheorie angeschlossen.²⁸⁷ Zur Begründung wird gelegentlich angeführt, der Gesetzgeber habe die Geltung der Organtheorie mit der Kodifizierung der Verantwortlichkeit für deliktisches Organhandeln in § 31 BGB bestätigt, sich gleichsam positivrechtlich gegen die Vertretertheorie entschieden.²⁸⁸ In diesem Fall wäre § 31 BGB nur deklaratorischer Natur.²⁸⁹ Allerdings sprechen mehrere Aspekte gegen eine solche Schlussfolgerung. Der historische Gesetzgeber wollte die Entscheidung zwischen den Theorien der Wissenschaft überlassen und hat sich in der Gesetzesformulierung bewusst zu keiner von beiden bekannt.²⁹⁰ Auch § 26 Abs. 2 S. 1 Hs. 2 BGB lässt sich in beide Richtungen interpretieren, wenn es dort mehrdeutig heißt »[der Vorstand] hat die Stellung eines gesetzlichen Vertreters« anstatt zu formulieren »der Vorstand ist gesetzlicher Vertreter« (Vertretertheorie) oder »der Vorstand handelt für den Verein« (Organtheorie).²⁹¹ Zudem ist § 31 BGB als gesetzlicher Beleg zumindest dann untauglich, wenn man mit der herrschenden Meinung das Handeln des Organwalters nicht nur als Gesellschaftshandeln, sondern zugleich auch als Eigenhandeln der natürlichen Person versteht.²⁹² Nach der Organtheorie ist der Organwalter kein Dritter, sondern ein organisatorischer Teil der Gesellschaft. Sein Handeln ist das Eigenhandeln der Gesellschaft. Ein Eigenhandeln der Gesellschaft kann zumindest begrifflich aber nicht auch ein Eigenhandeln des Organwalters darstellen.²⁹³ Eine Doppelzurechnung mit der Folge einer gesamtschuldnerischen Haftung von Gesellschaft und Organwalter ist mit einer konsequent verstandenen Organtheorie folglich nicht vereinbar.²⁹⁴

All dieser Zweifel zum Trotz sprechen die besseren Argumente für die Organtheorie. Die Organtheorie ist zwar nicht positivrechtlich festgeschrieben. Allerdings greift eine Vielzahl von Normen explizit oder indirekt durch entsprechende Auslegung auf die neben der Gesellschaft stehenden Organe zurück:

Nach § 31 BGB wird der Gesellschaft das zum Schadensersatz

verpflichtende deliktische Verhalten (sowie nach heute herrschender Meinung²⁹⁵ auch das auch-vertragswidrige²⁹⁶ Verhalten) ihrer Organe und Repräsentanten zugerechnet. Die Vorschrift findet nach heute überwiegender Auffassung auch auf die vertretungsberechtigten Gesellschafter rechtsfähiger Personengesellschaften Anwendung.²⁹⁷

Gemäß § 30 OWiG können anders als im Strafrecht, das keine interpersonale Zurechnung von Strafe und strafrechtlicher Verantwortlichkeit kennt, gegen eine Gesellschaft bei strafbarem oder ordnungswidrigem Verhalten seiner Organe (bzw. seiner vertretungsberechtigten Gesellschafter) Geldbußen festgesetzt werden. Durch die Zurechnung des Organverhaltens wird die Gesellschaft im Ordnungswidrigkeitenrecht als potentieller Täter handlungsfähig.²⁹⁸

Hält man mit der heute wohl herrschenden Meinung²⁹⁹ den Schenkungswiderruf nach § 530 BGB auch bei Schenkungen an juristische Personen (und rechtsfähige Personengesellschaften) für statthaft, kann der Gesellschaft nach überwiegender Auffassung auch ein grob undankbares Verhalten der Organwalter (bzw. der vertretungsberechtigten Gesellschafter) gegen den Schenker zugerechnet werden, soweit das Verhalten des Organwalters im Wirkungskreis der gesellschaftlichen Tätigkeit erfolgt.³⁰⁰

Nahezu unbestritten ist heute, dass ein Organwalter (bzw. vertretungsberechtigter Gesellschafter) seiner Gesellschaft unmittelbaren Besitz nach § 854 BGB vermitteln kann.³⁰¹ Die tatsächliche Sachherrschaft des Organwalters wird der Gesellschaft als eigene zugerechnet, sodass sie ausschließlichen und unmittelbaren Besitz, sog. Organbesitz, erlangt. Richtigerweise fungiert der Organwalter dabei nicht als Besitzdiener im Sinne von § 855 BGB. Hierfür fehlt es an einer Weisungsgebundenheit des Organwalters, da er als »Kopf« der Gesellschaft den Besitz für diese frei ausüben kann und die Gesellschaft selbst (d.h. ohne Organwalter) zur Bildung eines eigenen Besitzwillens nicht fähig ist.³⁰² Auch beim Organbesitz handelt es sich letztlich um eine Verhaltens- und Willenszurechnung auf Grundlage der Organtheorie.

Beeinträchtigt der Organwalter in Ausführung seiner Tätigkeit für die Gesellschaft ein absolutes Recht eines Dritten, kann der Dritte von der

Gesellschaft als Störerin gemäß § 1004 BGB die Beseitigung der Beeinträchtigung und künftige Unterlassung verlangen. Das Verhalten des Organwalters wird der Gesellschaft als eigenes zugerechnet.³⁰³

Die Beispiele zeigen, dass die Praxis der Organtheorie näher steht als der weniger weit reichenden Vertretertheorie. All diesen Normen und Zurechnungstatbeständen liegt der Kerngedanke der Organtheorie zugrunde, nämlich dass die Organe nicht nur Vertreter, sondern genuiner Teil der Gesellschaft sind und das Verhalten der Organwalter mit dem der Gesellschaft gleichzusetzen ist. Sie indizieren in ihrer Gesamtschau die Richtigkeit und die allgemeine Gültigkeit der Organtheorie. Nur die Organtheorie ermöglicht die umfassende Verhaltenszurechnung, der es bedarf, wenn man die Gesellschaften den natürlichen Personen im Rechtsverkehr annähernd gleichstellen möchte. Der Rechtsverkehr soll durch die Einschaltung einer Gesellschaft grundsätzlich keine nicht ausdrücklich vom Gesetz vorgesehenen Nachteile erleiden (Gleichstellungsprinzip).³⁰⁴ Wo geeignete angleichende Zurechnungsnormen fehlen, kann die Organtheorie eine lückenfüllende Funktion übernehmen.

Verhält sich ein Organwalter einer juristischen Person (oder ein vertretungsberechtigter Gesellschafter einer rechtsfähigen Personengesellschaft) im Wirkungskreis seiner gesellschaftlichen Tätigkeit, d.h. zum Zwecke der Bereicherung der Gesellschaft oder in amtlicher Eigenschaft, dem Erblasser gegenüber erbunwürdig, darf die Gesellschaft nicht unentziehbar in die Erbenstellung einrücken. Ein solches Ergebnis wäre mit dem Sinn und Zweck der §§ 2339 ff. BGB nicht zu vereinbaren. Wie bereits ausgeführt³⁰⁵ soll nach der Idee des Gesetzes der Erbe nicht in den Genuss der Erbschaft kommen, wenn wegen der Schwere des Vergehens gegen den Erblasser davon ausgegangen werden muss, dass dieser den Erben enterbt hätte, und zugleich die typische Gefahr besteht, dass der hypothetische Enterbungswille aus tatsächlichen Gründen unverwirklicht bleibt. Hat der Erblasser die Gesellschaft gerade wegen der Verfehlung (z.B. einer Täuschung oder Drohung im Sinne von § 2339 Abs. 1 Nr. 3 BGB) zur Erbin bestimmt, wird sein Wille typischerweise auf eine Rückgängigmachung der Einsetzung gerichtet sein. Das Gleiche wird im Regelfall anzunehmen sein, wenn der

Organwalter die Verfehlung in amtlicher Eigenschaft begeht (z.B. er den Erblasser wegen der Nichterfüllung eines Vertrags mit der Gesellschaft zu töten versucht, § 2339 Abs. 1 Nr. 1 BGB). Hat er indessen »privat« und ohne Bezug zur Gesellschaft agiert, besteht auch aus Sicht des Erblassers in der Regel kein Grund, der Gesellschaft das Erbe zu entziehen. Einem hypothetischen Enterbungswillen des Erblassers wird nur dann entsprochen, wenn das Gesetz Dritten die Möglichkeit eröffnet, die Erbinsetzung nach §§ 2339 ff. BGB anzufechten. Dazu muss das erbunwürdigkeitsbegründende Organverhalten der Gesellschaft jedoch als eigenes zugerechnet werden. Anderenfalls ergäbe sich eine unbeabsichtigte Gesetzeslücke, da der Organwalter ohne das Risiko einer Erbunwürdigkeitsklage den Willen des Erblassers zugunsten der Gesellschaft beugen oder verfälschen könnte. Selbst diejenigen Stimmen, die die Organtheorie als grundsätzliches Zurechnungsmodell ablehnen und eine normabhängige, funktionsorientiert-wertende Einzelfallbetrachtung befürworten³⁰⁶, dürften zumindest diesem Ergebnis zustimmen.

c) Ergebnis zur Frage der Erbunwürdigkeit von Gesellschaften

Gesellschaften müssen sich im Rahmen der §§ 2339 ff. BGB die Erbunwürdigkeit ihrer Gesellschafter und die erbunwürdigkeitsbegründenden Verfehlungen ihrer Organwalter unter bestimmten Voraussetzungen zurechnen lassen. Sie gelten dann selbst als erbunwürdig, sodass ihr erbrechtlicher Erwerb mit der Erbunwürdigkeitsklage anfechtbar ist. Würde man eine solche »transparente« Betrachtung ablehnen, bestünde die Gefahr von Gesetzesumgehungen durch das gezielte Zwischenschalten von Gesellschaften. Um solche zu verhindern, ist die Testamentsanfechtung nach § 2078 BGB zwar ein mögliches, nicht aber in allen Belangen gleichermaßen wirksames Mittel, da sich die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Testamentsanfechtung zum Teil erheblich von denen der Erbunwürdigkeitsklage unterscheiden.

Bejaht man die Möglichkeit einer Verhaltenszurechnung, erscheint es unter dem Blickwinkel der Erbunwürdigkeitsregeln unproblematisch, Personengesellschaften und juristischen Personen die Erbfähigkeit zuzugestehen. Selbst wenn man der hier vertretenen Auffassung allerdings

nicht folgt und eine Erbunwürdigkeit von Gesellschaften grundsätzlich ablehnt, spricht dies nicht – wie FLUME meint – gegen die Einsetzungsfähigkeit von Personengesellschaften. Wollte man den Personengesellschaften aus diesem Grund die Erbfähigkeit versagen, müsste man diese Rechtsfolge nämlich auch auf die von Gesetzes wegen erbfähigen juristischen Personen erstrecken, da sich bei diesen ein vergleichbares Missbrauchspotenzial ergibt. Damit würde man sich jedoch mit der gesetzlichen Grundentscheidung zur Erbfähigkeit juristischer Personen in Widerspruch setzen.

6. Geborensein einzelner Gesellschafter

Nach § 1923 kann Erbe nur werden, wer zur Zeit des Erbfalls lebt (Abs. 1) oder zumindest gezeugt war (Abs. 2). Juristische Personen müssen im Todeszeitpunkt bereits entstanden sein, lediglich bei Stiftungen genügt gemäß § 84 BGB auch eine spätere stiftungsrechtliche Anerkennung (arg e § 2101 Abs. 2 BGB).³⁰⁷ Ist eine noch nicht gezeugte natürliche Person oder eine noch nicht zur Entstehung gelangte juristische Person zum Erben bestimmt, gilt sie im Zweifel als Nacherbe eingesetzt (§ 2101 BGB). Bis zur Geburt des Nacherben bzw. bis zur Entstehung der juristischen Person sind die gesetzlichen Erben des Erblassers dann Vorerben (§§ 2105 Abs. 2, 2106 Abs. 2 BGB).

Durch die Erbeinsetzung einer Personengesellschaft soll, wie FLUME schreibt, die Möglichkeit eröffnet sein, die »Kardinalbestimmung des Erbrechts, dass nur Erbe werden kann, wer zur Zeit des Erbfalls lebt«, zu umgehen.³⁰⁸ Seine Bedenken dürften sich auf Fälle beziehen, in denen eine zum Todeszeitpunkt noch nicht geborene natürliche Person oder noch nicht entstandene Gesellschaft später in die erbende Personengesellschaft eintritt. Dies kann durch Aufnahme in die Gesellschaft als Neugesellschafter geschehen oder in Form eines Gesellschafterwechsels durch Verfügung über einen Gesellschaftsanteil.³⁰⁹

FLUMES Skepsis ist jedoch weder aus dem Blickwinkel der traditionellen Gesamthandsdoktrin noch auf Grundlage der heute herrschenden Gesamthandslehre begründet. Da nach traditioneller Auffassung nicht rechtsfähige Personengesellschaften nicht erben können, sind anstelle der

Gesellschaft nach überwiegender Auffassung ihre Gesellschafter als eingesetzt anzusehen.³¹⁰ Hinsichtlich der Frage, in welches Vermögen die Erbschaft fällt, sind die Vertreter in zwei Lager gespalten: Während die wohl herrschende Meinung einen Anfall in das Privatvermögen der Gesellschafter annimmt, geht die andere Auffassung davon aus, dass sämtliche Erbanteile dem Sondervermögen der Gesellschafter und somit gesamtheitlich dem Gesamthandsvermögen zuzuordnen sind. Je nach Ansatz wäre der Nachlass auf unterschiedliche Weise übertragbar: Auf Grundlage der herrschenden Auffassung durch Verfügung über den Miterbenanteil nach § 2033 BGB, nach dem anderen Modell durch einvernehmliche Verfügung über den Anteil am gesamthänderischen Gesellschaftsvermögen. In beiden Fällen wäre die Rechtsfolge insoweit identisch, als der Erbe seine vermögensrechtliche Beziehung zum Nachlass verlieren würde. Die Stellung als Erbe verbliebe ihm allerdings weiterhin.³¹¹ Der Erbe kann sich der Erbeneigenschaft nur durch rechtzeitige Ausschlagung (§§ 1942 Abs. 1, 1944, 1953 Abs. 1 BGB) oder Anfechtung der Annahme (§§ 119 ff., 1954 ff. BGB) rückwirkend entziehen. Ist jemand einmal Erbe, hilft ihm die Verfügung über seinen Miterbenanteil oder seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen insoweit nicht. Damit korrespondierend wird der Erbschaftskäufer oder der nachträglich der Gesellschaft beitretende Dritte auch nach traditionellem Gesamthandsverständnis nicht Miterbe im Sinne von § 2033 BGB.³¹² Er erlangt lediglich die Stellung als Gesellschafter und erwirbt in vermögensrechtlicher Hinsicht je nach dogmatischer Auffassung entweder einen Anteil am Nachlass oder einen Anteil am Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, das den Nachlass umfasst. Erbenstellung und schlichte Vermögensträgerschaft sind hier nicht zuletzt aufgrund der völlig verschiedenen Rechtsfolgen (verbleibendes Anfallsrecht nach § 2373 BGB, fortbestehende Haftung nach §§ 2382, 1967 BGB) strikt voneinander zu trennen.

Auf Grundlage der modernen Gesamthandslehre stellt sich die von FLUME skizzierte Problematik noch weniger. Erbt die Personengesellschaft als Subjekt mit eigener Rechtszuständigkeit, so kommt es für die Stellung als Erbe auf die dahinter stehenden Gesellschafter nicht mehr an. Erbin ist die Personengesellschaft als solche. Die Gesellschafter erlangen nicht dadurch eine Erbenstellung, dass sie mittelbar über ihre Mitgliedschaft am

Nachlass partizipieren.³¹³ Die Situation ist mit der einer erbenden Kapitalgesellschaft vergleichbar, die als juristische Person unstreitig Erbin werden kann, ohne dass selbiges auch auf ihre Anteilseigner zuträfe. Wesentliche Unterschiede, die eine abweichende Beurteilung der Erbenidentität rechtfertigen würden, sind zwischen juristischen Personen und Personengesellschaften nicht erkennbar.

7. Vorkaufsrecht

»Im Fall der Einsetzung einer Gesellschaft zum Miterben könnte über Änderungen in der Mitgliedschaft der Gesellschaft – insbesondere durch Auswechslung aller Mitglieder der Gesellschaft durch neue Gesellschafter – der Miterbenanteil der Gesellschaft auf ganz andere Personen übergehen, ohne dass das Vorkaufsrecht der Miterben ausgelöst würde.«³¹⁴ Mit Recht weist FLUME darauf hin, dass ein Vorkaufsrecht nach §§ 2034 ff. BGB nicht in Betracht kommt, wenn einzelne Gesellschafter ihre Gesellschaftsanteile und damit auch ihre mittelbare Beteiligung am Nachlass auf einen Dritten übertragen. Zu diesem Ergebnis gelangen beide Gesamthandstheorien gleichermaßen.

Auch die traditionelle Auffassung beurteilt die Übertragung der Gesellschafterstellung in einer Personengesellschaft überwiegend nach den Grundsätzen über die Gesamtrechtsnachfolge.³¹⁵ Danach werden dem eintretenden Gesellschafter nicht sämtliche Rechte und Pflichten des austretenden Gesellschafters einzeln durch Abtretung und Schuldübernahme gemäß §§ 398, 413, 414, 415 BGB übertragen. Vielmehr erwirbt er in einem Akt die Mitgliedschaft in der Personengesellschaft als solche. Zwischen dem austretenden und dem eintretenden Gesellschafter wechselt lediglich ein einziges Recht: die Rechtsstellung als Gesellschafter. In diesem Mitgliedschaftsrecht ist zwar auch der gesamthänderisch gebundene Anteil am Nachlass enthalten. Da dieser jedoch nur ein Bestandteil der Mitgliedschaft ist, der unselbständig mitübertragen wird, ist der Anwendungsbereich des § 2034 BGB nicht eröffnet.

Nach der modernen Gesamthandstheorie, die der Gesellschaft eine eigene Rechtszuständigkeit zugesteht, erfüllt ein Mitgliederwechsel deshalb nicht

den Tatbestand des § 2034 BGB, weil sich dadurch nicht die dingliche Zuordnung des Miterbenanteils ändert und damit die konkrete Zusammensetzung der Erbengemeinschaft unberührt bleibt. Eigentümerin des Miterbenanteils ist und bleibt die Gesellschaft selbst, unabhängig von der Identität und Struktur ihrer Gesellschafter. Lediglich die mittelbar berechtigten Gesellschafter wechseln.

Der hiermit verbundene Verlust des Vorkaufsrechts kollidiert mit dem Zweck der §§ 2034 ff. BGB, das Eindringen Außenstehender in die Erbengemeinschaft und eine dadurch drohende Überfremdung zu verhindern.³¹⁶ Die Vorschriften über das Vorkaufsrecht sollen der Gefahr vorbeugen, dass Dritte die Auseinandersetzung oder das Fortbestehen der Gemeinschaft zur Verwirklichung eigensinniger Belange behindern oder verkomplizieren.³¹⁷ Besonders familienfremde Erwerber werden mit einem Erbteilskauf im Regelfall kapitalorientierte Interessen verfolgen und in Ermangelung familiärer Bindungen ohne Rücksicht auf die Miterben ihren eigenen Willen durchzusetzen versuchen.³¹⁸ Dies kann dazu führen, dass sich die übrigen Miterben dazu gedrängt sehen, den Erwerber für sein Wohlverhalten bei der Auseinandersetzung zu bevorzugen. Zwar tritt nach der modernen Gesamthandstheorie formal betrachtet kein Wechsel innerhalb der Miterbengemeinschaft ein, da die rechtsfähige Personengesellschaft ihre Gesellschafter von den Miterben rechtlich abschirmt. Zumindest bei der GbR sind in Fällen der gesetzlichen Regelgeschäftsführung jedoch alle Gesellschafter über das gesellschaftliche Einstimmigkeitsprinzip (§§ 709 Abs. 1, 714 BGB) an der Verwaltung und Auseinandersetzung des Nachlasses ähnlich einem Miterben beteiligt. Auch bei der OHG und KG können die Gesellschafter Gesamtgeschäftsführung gesellschaftsvertraglich vereinbaren (§ 115 Abs. 2 HGB). Die geschäftsführenden Gesellschafter besitzen daher im Falle der Gesamtgeschäftsführung einen miterbenähnlichen Einfluss auf die Erbengemeinschaft. Mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes wäre es daher durchaus vereinbar, wenn man den Miterben im Falle eines Gesellschafterwechsels ein Vorkaufsrecht einräumen würde.

Ein solches Vorkaufsrecht muss allerdings an unüberwindbaren rechtlichen und praktischen Schwierigkeiten scheitern. Da die rechtsfähige Personengesellschaft selbst Eigentümerin des Miterbenanteils ist und

deshalb eine Verfügung über diesen Miterbenanteil im Falle eines Gesellschafterwechsels gerade nicht stattfindet, könnte man ein Vorkaufsrecht allenfalls dann bejahen, wenn man eine wirtschaftliche Betrachtung durchführt oder einen Umgehungstatbestand annimmt. Rechtlich wäre beides nur schwer zu begründen. Aber selbst für diesen Fall blieben die Rechtsfolgen eines solchen Vorkaufsrechts ungeklärt. Vom Ergebnis aus gedacht müsste ein dem veräußerten Gesellschaftsanteil entsprechender Anteil am Miterbenanteil der Gesellschaft auf den Vorkaufsberechtigten übergehen, wobei der Erwerber des Gesellschaftsanteils von der Geschäftsführung über den Miterbenanteil der Gesellschaft ausgeschlossen sein müsste. Besitzt die Gesellschaft neben dem Miterbenanteil noch weiteres Vermögen (was in der Praxis meist der Fall sein dürfte), müsste man die Verfügung über den Gesellschaftsanteil aufspalten hinsichtlich des Miterbenanteils und der restlichen Vermögensgegenstände. Wie dies konstruktiv geschehen könnte, ist unerfindlich. Ein Miterbenvorkaufsrecht im Zusammenhang mit einer Anteilsveräußerung an einer Gesellschaft, die Teil einer Miterbengemeinschaft ist, kann es daher grundsätzlich nicht geben.

Dieses Ergebnis zwingt indessen nicht dazu, die Erbfähigkeit von Personengesellschaften abzulehnen. Der Schutzbereich der §§ 2034 ff. BGB ist, worauf OTTE zutreffend hingewiesen hat³¹⁹, nicht umfassend in dem Sinne, dass sich daraus ein genereller Schutz der Miterben vor Veränderungen im Bereich der Personen, die an der Verwaltung des Nachlasses beteiligt sind, ableiten ließe. Zwar ist das erbrechtliche Vorkaufsrecht gegenüber dem in §§ 463 ff. BGB geregelten schuldrechtlichen Vorkaufsrecht insoweit stärker ausgestaltet, als ihm eine gewisse »dinglich-ähnliche« Drittwirkung zukommt.³²⁰ So kann das erbrechtliche Vorkaufsrecht im Falle eines Weiterverkaufs des zuvor erworbenen Erbteils auch gegenüber dem zweiten Käufer ausgeübt werden (§ 2035 BGB), gegen welchen sich dann der schuldrechtliche Übereignungsanspruch richtet. Bei Kettenverfügungen wirkt das Vorkaufsrecht auch gegenüber den weiteren Erwerbern in der Veräußerungskette (§ 2037 BGB). Allerdings bieten die §§ 2034, 2035 BGB nur einen fragmentarischen Schutz, da sie (anders als § 2037 BGB) nicht jede Verfügung ausreichen lassen, sondern stets einen Kaufvertrag als Kausalgeschäft voraussetzen. Kein Vorkaufsrecht entsteht

insbesondere in Fällen von Schenkung, gemischter Schenkung, Tausch, Sicherungsübereignung und -abtretung³²¹, Verpfändung, Nießbrauchsbestellung, beim Zwangsverkauf im Rahmen einer Zwangsvollstreckung³²², Insolvenz oder Auseinandersetzungsversteigerung nach § 753 BGB, § 180 ZVG³²³ und beim Erwerb durch Erbfolge oder vorweggenommene Erbfolge.³²⁴ Bei der Übertragung von Anteilen an einer erbenden Personengesellschaft wäre das Fehlen eines Vorkaufsrechts somit an sich kein Wertungswiderspruch. Im Gegenteil: Die gleiche Rechtsfrage stellt sich auch bei Kapitalgesellschaften, deren Erbfähigkeit außer Frage steht und für die das Gesetz insoweit ebenfalls keine speziellen Regelungen bereithält.³²⁵ Soweit ersichtlich wurden entsprechende Fallkonstellationen im Zusammenhang mit erbenden juristischen Personen von der Rechtsprechung bisher nicht entschieden und auch in der Literatur nicht erörtert. Zumindest auf Grundlage der modernen Gesamthandstheorie wäre eine unterschiedliche Behandlung von Personengesellschaften und juristischen Personen nicht überzeugend.

SCHERER/FEICK haben gewissermaßen als Kompromiss für die Versagung des Vorkaufsrechts vorgeschlagen, die Fälle einer erbenden Personengesellschaft nach den Regeln über die Erbeserbengemeinschaft zu lösen.³²⁶ Stirbt ein Miterbe einer Erbgemeinschaft (Erbengemeinschaft 1) und wird er seinerseits von mehreren Personen beerbt (Erbengemeinschaft 2), so führt die Veräußerung eines Erbteils der Erbgemeinschaft 2 nach der gesetzlichen Regel grundsätzlich nur zu einem Vorkaufsrecht der Miterben in der Erbgemeinschaft 2. Die Miterben der Erbgemeinschaft 1 können den Erbteil nicht an sich ziehen, da sie als Teil einer anderen (der übergeordneten) Erbgemeinschaft nicht zu den »übrigen Miterben« im Sinne von § 2034 Abs. 1 BGB zählen.³²⁷ Als Ausnahme von dieser Regel hat die Rechtsprechung entschieden, dass ein Vorkaufsrecht der Miterben der Erbgemeinschaft 1 aber dann entsteht, wenn sämtliche Miterben der Erbgemeinschaft 2 in einem einzigen Rechtsvorgang über ihre Erbteile verfügen und der Nachlass des verstorbenen Miterben ausschließlich aus dem Anteil an der Miterbengemeinschaft 1 besteht.³²⁸

SCHERER/FEICK wollen diese Wertung auf die erbende

Personengesellschaft übertragen: Besitzt die Personengesellschaft neben dem Erbteil kein weiteres Vermögen und veräußern sämtliche Gesellschafter einheitlich ihre Gesellschaftsanteile, soll den Miterben ein Vorkaufsrecht nach § 2034 BGB analog zustehen. Ob es allerdings zweckmäßig ist, eine zusätzliche Spezialregelung für einen theoretischen Sonderfall aufzustellen und damit die Rechtsanwendung weiter zu verkomplizieren, erscheint zweifelhaft.³²⁹ Dass die erbende Gesellschaft neben dem Miterbenanteil keinerlei Eigenvermögen besitzt, dürfte in der Praxis kaum vorkommen. Nicht viel realistischer sind Fälle, in denen die Gesellschafter der Miterbengesellschaft die Abwicklung der Gesellschaft so weit betreiben, bis sich nur noch der Miterbenanteil im Gesellschaftsvermögen befindet, und die Gesellschafter anschließend ihre Gesellschaftsanteile veräußern. Selbst in einem solchen Fall wäre das Vorkaufsrecht allerdings einfach zu umgehen. Die Gesellschafter müssten den Miterbenanteil lediglich aus der Gesellschaft entnehmen, in ihr persönliches Vermögen überführen und ihn anschließend als Nichterben veräußern. Alternativ würde sich anbieten, die Gesellschaftsanteile nicht gemeinsam in einem Rechtsakt, sondern sukzessiv einzeln zu verkaufen. Da ein solches Vorkaufsrecht ineffektiv wäre, lässt sich darauf verzichten.

Zu Recht weisen SCHERER/FEICK abschließend darauf hin, dass ein Vorkaufsrecht nach §§ 2034 ff. BGB auch bei Umgehungsgestaltungen entstehen kann.³³⁰ Ob sich allerdings die Einsetzung einer Personengesellschaft zur Miterbin und die anschließende Veräußerung sämtlicher Gesellschaftsanteile als missbräuchliche Umgehung einer näher liegenden Gestaltung (Veräußerung des Miterbenanteils durch die Gesellschaft) darstellt, ist fraglich. Von einer Umgehung lässt sich nur sprechen, wenn die Parteien mit der gewählten Gestaltung den gleichen wirtschaftlichen Zweck wie mit dem verdeckten Geschäft beabsichtigen und erreichen.³³¹ Zumindest wenn die Gesellschaft auch noch andere Vermögensgegenstände neben der Nachlassbeteiligung besitzt, fehlt es aufgrund der Übertragung des gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsverhältnisses, das weitere Vermögensgegenstände erfasst, an einer wirtschaftlichen Vergleichbarkeit der Vorgänge.

8. Handelsrechtliche Haftungsprivilegien

Als letzten Konfliktpunkt benennt FLUME die unterschiedlichen Haftungsregelungen im Erb- und Gesellschaftsrecht: »Das Haftungsrecht der Personengesellschaften schließlich, z.B. die Verjährungsregelung des § 159 HGB, stimmt mit der Regelung des Erbrechts nicht überein. Erst recht gilt dies von der Haftungsbeschränkung des Kommanditisten im Fall der KG.«³³²

Tatsächlich weisen die Haftungsmodelle des Erbrechts und des Gesellschaftsrechts in vielerlei Hinsicht Unterschiede auf: Die Gesellschafter einer Personengesellschaft haften grundsätzlich unbeschränkt akzessorisch (§ 128 HGB, ggf. iVm § 8 Abs. 1 S. 1 PartGG, § 1 EWIVAG, bei GbR analog³³³), während der Erbe seine Haftung für die Nachlassverbindlichkeiten nach § 1975 BGB auf den Nachlass beschränken kann. Ein nicht persönlich haftender Gesellschafter (Kommanditist, § 161 Abs. 1 HGB) einer erbenden Gesellschaft, der seine Einlage geleistet hat, haftet selbst dann nicht mit seinem Eigenvermögen, wenn eine erbende Einzelperson in einem vergleichbaren Fall die Haftungsbeschränkung nach § 1975 BGB nicht mehr herbeiführen könnte. Und die persönlich haftenden Gesellschafter können ihrer unbeschränkten Haftung nachträglich dadurch entgehen, dass sie aus der Gesellschaft austreten bzw. diese liquidieren und die Enthafungs- bzw. Verjährungsfristen der §§ 159, 160 HGB (ggf. iVm § 10 Abs. 2 PartGG, § 1 EWIVAG) abwarten. Ein unbeschränkt und nicht mehr beschränkbar haftender Erbe kann sich seiner Haftung in den Grenzen der gesetzlichen Regelverjährung (§§ 194 ff. BGB)³³⁴ hingegen nicht mehr entziehen.

FLUMES Bedenken richten sich ausdrücklich gegen die handelsrechtlichen Haftungsprivilegien für Gesellschafter (§§ 159 f., 171 Abs. 1 HGB). Seine Vorbehalte sind allerdings nur aus dem Blickwinkel der traditionellen Gesamthandstheorie berechtigt. Haben die Gesellschafter danach selbst die Erbenstellung inne (selbständig oder – mit FLUME – in der besonderen Eigenschaft der »Gruppe«), kommt es zwischen den erbrechtlichen und den gesellschaftsrechtlichen Haftungsregeln zu Friktionen.

Das Erbrecht sieht in § 1967 BGB eine unbeschränkte (wenn auch nach § 1975 BGB beschränkbare) Haftung des Erben vor, für die keine besondere Verjährungs- oder Enthafungsregelung existiert. Der Erbe tritt im Wege der Universalsukzession in die Rechtsverhältnisse des Erblassers ein, wie

er sie zum Zeitpunkt des Erbfalls vorfindet. Die gesetzlichen Verjährungsfristen der §§ 195 ff. BGB laufen beim Erben unverändert fort.³³⁵ Lediglich § 211 BGB bestimmt eine halbjährige Ablaufhemmung zugunsten wie zulasten des Erben, um eine Übernahme des Nachlasses und die geregelte Aufnahme der Verwaltung zu gewährleisten. Zusätzliche Haftungsprivilegien kennt das Erbrecht nicht. Unter Umständen hat der Erbe auch noch Jahrzehnte nach dem Erbfall für die Schulden des Erblassers einzustehen.

Dagegen kann sich der (nach traditioneller Auffassung *selbst*) über eine Personengesellschaft erbende Gesellschafter unter bestimmten Voraussetzungen der Erbenhaftung entziehen. Hat er die Stellung eines Kommanditisten, ist seine Haftung ausgeschlossen, soweit er seine Einlage geleistet hat (§ 171 Abs. 1 HGB). Als persönlich haftender Gesellschafter kann er aus der Gesellschaft austreten und die fünfjährige Enthaltungsfrist nach § 160 HGB bzw. § 736 Abs. 2 BGB abwarten. Im Falle einer Gesellschaftsauflösung privilegiert ihn die Sonderverjährungsvorschrift des § 159 HGB, die auf die GbR entsprechend Anwendung findet.³³⁶ Der Gesellschafter einer Personengesellschaft genießt somit gegenüber einer erbenden Einzelperson haftungsrechtliche Vorteile.

Der Folgerung FLUMES, Personengesellschaften die Erbfähigkeit deshalb zu versagen, ist jedoch nicht zwingend. Auch auf Grundlage der traditionellen Gesamthandsdoktrin lässt sich argumentieren, dass die Spezialmaterie des HGB den allgemeinen Regelungen des BGB auch im Bereich des Erbrechts vorgeht und die Haftungsregeln für erbende Personengesellschaften entsprechend modifiziert.

Jedenfalls nach dem heutigen, modernen Gesamthandsverständnis kann von miteinander unvereinbaren Haftungsregimen keine Rede sein. Erbt danach eine Gesellschaft in Gestalt eines selbständigen, von ihren Gesellschaftern zu trennendes Rechtssubjekts, so unterscheidet sich *ihre* Haftung in keiner Weise von der einer natürlichen Person. Für die Nachlassverbindlichkeiten haftet die Gesellschaft in identischer Weise nach § 1967 BGB unbeschränkt mit der Beschränkungsmöglichkeit nach § 1975 BGB. Inwieweit daneben zusätzlich die Gesellschafter in der Verantwortung stehen, ist eine Sekundärfrage gesellschaftsrechtlicher Natur.

Allerdings ist der Nachlassgläubiger im Haftungsfall unter Umständen tatsächlich schlechter gestellt, als wenn der Erblasser von einer natürlichen Person beerbt worden wäre. Dies trifft jedenfalls dann zu, wenn der Erblasser eine Personengesellschaft eingesetzt hat, bei der (unmittelbar oder mittelbar) keine natürliche Person als persönlich haftender Gesellschafter fungiert (z.B. GmbH & Co. KG, OHG mit ausschließlich Kapitalgesellschaften als Gesellschaftern). In diesem Fall stünde dem Nachlassgläubiger mit der Gesellschaft ein Schuldner gegenüber, der jederzeit liquidiert werden könnte und der auch unter Einbeziehung der persönlich haftenden Gesellschafter nur einen beschränkten Haftungsfonds besäße. Die Verwendung von Personengesellschaften ohne persönlich haftende natürliche Personen ist jedoch nicht nur gesellschaftsrechtlich grundsätzlich erlaubt, sondern auch erbrechtlich kein Problem: Mit den Kapitalgesellschaften kennt das Erbrecht bereits Gesellschaftsformen, die trotz fehlender persönlicher Haftung von natürlichen Personen erben können. Damit mutet das BGB es dem Nachlassgläubiger ausdrücklich zu, sich allein an eine Gesellschaft halten zu müssen, ohne bei einem Gesellschafter Haftungsregress nehmen zu können. Dann muss es aus haftungsrechtlichen Erwägungen jedoch erst recht möglich sein, auch eine Personengesellschaft zu bedenken, bei der neben dem Gesamthandsvermögen auch auf die persönlich haftenden Gesellschafter – selbst wenn es sich bei diesen nicht um natürliche Personen handelt – zurückgegriffen werden kann. Zwar unterscheiden sich die rechtlichen Rahmenbedingungen von Personen- und Kapitalgesellschaften insoweit gravierend, als nur für letztere umfassende Kapitalschutz- und Kapitalerhaltungsvorschriften existieren. So dürfen die Gesellschafter einer GmbH oder AG sich das für die Erhaltung des Stamm- bzw. Grundkapitals erforderliche Gesellschaftsvermögen grundsätzlich nicht auszahlen lassen (§ 30 Abs. 1 [S. 1](#) GmbHG, § 57 Abs. 1 [S. 1](#) AktG). Im Falle einer Überschuldung der Kapitalgesellschaft sind die Mitglieder des Vertretungsorgans verpflichtet, unverzüglich einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu stellen und unter Schadensersatzdrohung keine weiteren Zahlungen vorzunehmen, soweit diese nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns vereinbar sind (§ 15a Abs. 1 InsO, § 64 GmbHG, §§ 93 Abs. 3 Nr. 6, 92 Abs. 2 AktG). Für Personengesellschaften existieren grundsätzlich keine vergleichbaren Regelungen, da stets ein unbeschränkter akzessorischer Haftungsrückgriff

auf mindestens einen persönlich haftenden Gesellschafter möglich ist. Sind an der Personengesellschaft allerdings (unmittelbar oder mittelbar) keine natürlichen Personen als persönlich haftende Gesellschafter beteiligt, gelangen die Kapitalschutz- und Kapitalerhaltungsvorschriften ebenfalls zur Anwendung: die insolvenzrechtlichen Kapitalschutzvorschriften auf Ebene der Personengesellschaft (§ 15a Abs. 1 [S. 2](#) InsO, §§ 130a Abs. 1, 2, 177a [S. 1](#) HGB), die gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungsvorschriften auf Ebene des persönlich haftenden Gesellschafters (§ 15a Abs. 1 InsO, § 64 GmbHG, §§ 93 Abs. 3 Nr. 6, 92 Abs. 2 AktG), sodass dem Gläubiger der Personengesellschaft grundsätzlich auch das Nominalkapital der persönlich haftenden Kapitalgesellschaften als Haftungsfonds zur Verfügung steht. Sofern eine Personengesellschaft zum Erben bestimmt worden ist, bei der keine natürliche Person unmittelbar oder mittelbar als Gesellschafter unbeschränkt persönlich haftet, ist der Nachlass damit in vergleichbarer Weise geschützt wie bei der Einsetzung einer Kapitalgesellschaft. Somit sprechen auch Gründe des Gläubigerschutzes nicht dagegen, neben natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften auch Personengesellschaften als erbfähig anzusehen. Der Vergleich mit den Kapitalgesellschaften zeigt, dass von Erbrechts wegen kein Anspruch auf einen Schuldner von gleicher Solvenz und Beständigkeit wie bei einer natürlichen Person besteht. Gleiches muss auch bei Einsetzung einer Personengesellschaft gelten.³³⁷

Gegen dieses Ergebnis kann auch nicht eingewandt werden, dass man die Nachlassgläubiger bei der Erbeinsetzung einer Personengesellschaft unzulässigerweise zu einer Auseinandersetzung mit mehreren Schuldnern zwingt, wenn die Gesellschafter den Nachlass vor der Befriedigung der Nachlassgläubiger in ihr Privatvermögen überführen.³³⁸ Denn auch die Regelungen zur Erbengemeinschaft verhindern nicht, dass die Miterben den Nachlass verteilen oder die Auseinandersetzung betreiben, bevor die Nachlassverbindlichkeiten beglichen worden sind (keine Außenwirkung von § 2046 Abs. 1 [S. 1](#) BGB).³³⁹ In diesem Fall ist der Nachlassgläubiger gehalten, sich mit den einzelnen Miterben in gleicher Weise auseinanderzusetzen wie mit den Personengeschaftern. In der Gesamtschau mögen die handelsrechtlichen Haftungsprivilegien das Erbrecht somit überlagern und beeinflussen, verletzen dessen

Grundprinzipien jedoch nicht.

Neben den haftungsrechtlichen Vergünstigungen hat OTTE auf Verschärfungen der Gesellschafterhaftung aufmerksam gemacht, die im Falle der Erbeinsetzung einer Gesellschaft problematisch werden können.³⁴⁰ Inwieweit diese Bedenken durchgreifen, soll an späterer Stelle untersucht werden (siehe unten S. 90 ff.), da zu diesem Zweck zunächst die insoweit vorgreiflichen Grundlagen des Vonselbsterwerbs im nächsten Abschnitt darzustellen sind.

9. Zwischenergebnis

Die von FLUME vorgebrachten Argumente gegen die Erbfähigkeit von Personengesellschaften greifen entweder nicht durch oder lassen sich durch eine entsprechende Gesetzesauslegung entkräften. Darüber hinaus stellen sich die gleichen Probleme bei den juristischen Personen, die das Gesetz allerdings als erbfähig betrachtet, ohne dass die strukturellen Unterschiede zwischen den Rechtsformen eine Ungleichbehandlung rechtfertigen würden. Auf Grundlage der modernen Gesamthandslehre können FLUMES Einwände daher heute als überholt bezeichnet werden. Dies bedeutet jedoch nicht, dass sich nicht aus anderen Gründen die Erbeinsetzung einer Personengesellschaft verbieten könnte. Soweit solche Überlegungen von anderen Autoren vorgebracht wurden oder sonst erwägenswert sind, sollen sie im Folgenden untersucht werden.

III. Weitere Problemfelder bei Anerkennung der Erbfähigkeit von Personengesellschaften

1. Erbrechtlicher Vonselbsterwerb

Der erbrechtliche Erwerbsvorgang unterscheidet sich in der Art seines Zustandekommens erheblich vom »gewöhnlichen«, rechtsgeschäftlichen Erwerb. Während ein rechtsgeschäftlicher Rechtsübergang eine vertragliche Einigung voraussetzt (vgl. §§ 929 S. 1, 873 Abs. 1 S. 1, 398 S. 1 BGB), d.h. der Erwerber zuvor eine entsprechende, auf den Erwerb gerichtete Willenserklärung abgeben muss, vollzieht sich der

Erbschaftserwerb mit dem Eintritt des Erbfalls von selbst (Vonselbsterwerb).³⁴¹ Die Erbschaft geht ohne aktives Tätigwerden des Erben von Gesetzes wegen als Ganzes auf ihn über (§§ 1922 Abs. 1, 1942 Abs. 1 BGB).

Der Erbe mag nicht immer auch ein Interesse an der Erbschaft besitzen. Sie kann verwaltungs- und abwicklungsintensiv, wertlos oder gar überschuldet sein. Aus diesem Grund sieht das Gesetz vor, dass der Erbe mit dem Erbfall zunächst nur vorläufiger Erbe wird. Ihm bleibt die Möglichkeit vorbehalten, sich der Erbenstellung wieder zu entledigen, indem er die Erbschaft ausschlägt (§§ 1942 ff. BGB). Der Anfall an den Ausschlagenden gilt in diesem Fall als nicht erfolgt (§ 1953 Abs. 1 BGB). Das Gesetz gewährt dem Erben eine sechswöchige Ausschlagungsfrist, in der er die Vor- und Nachteile einer Annahme prüfen kann.³⁴² In dieser Zeit können gegen den Nachlass gerichtete Ansprüche nicht gegen den Erben gerichtlich geltend gemacht werden (§ 1958 BGB). Gibt der Erbe während der sechswöchigen Ausschlagungsfrist keine Ausschlagungserklärung gegenüber dem Nachlassgericht ab, gilt die Erbschaft als angenommen und der bisher nur vorläufige Erbe erlangt die endgültige Erbenstellung (§§ 1943, 1944 Abs. 1, 1945 Abs. 1 BGB). Mit diesem »passiven« Erwerbsmodell möchte das Gesetz verhindern, dass die Erbschaft während der »Prüfungsphase« herrenlos ist (»hereditas iacens«) und sich den Eingriffen Dritter schutzlos ausgeliefert sieht (insbesondere durch die §§ 935, 985 ff., 857 BGB).³⁴³ Zudem ist damit sichergestellt, dass jederzeit eine zur Verwaltung der Erbschaft berechtigte Person vorhanden ist (vgl. § 1959 BGB).

Ist eine Gesellschaft zur Erbin eingesetzt, kann das passive Erwerbsmodell zu Schwierigkeiten führen, für die das Gesetz keine speziellen Lösungen bereithält.

Beispielsfall 12: A und B sind Gesellschafter der A&B-OHG (alternativ: der A&B-GbR). Der Gesellschaftsvertrag regelt die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis nicht gesondert. Erblasser E verstirbt und setzt die A&B-OHG (alternativ: die A&B-GbR) zur Alleinerbin ein. A möchte die Erbschaft annehmen, B ist dagegen.

Die Gesellschafter dürfen die Annahme oder Ausschlagung der Erbschaft

nur erklären, wenn ein entsprechender gemeinsamer Beschluss beider Gesellschafter der OHG zustande kommt. Zwar ist als gesetzlicher Regeltypus bei den Personenhandelsgesellschaften Einzelgeschäftsführungsbefugnis vorgesehen (§§ 114 Abs. 1, 115 Abs. 1 HGB), sodass grundsätzlich jeder allein auch ohne vorangehende Rücksprache für die Gesellschaft tätig werden darf (und die Gesellschaft aufgrund der unbeschränkbaren Vertretungsbefugnis auch wirksam im Außenverhältnis vertreten kann, § 126 Abs. 1, 2 HGB³⁴⁴). Allerdings handelt es sich bei der Annahme oder Ausschlagung der Erbschaft um ein Geschäft, das nicht zum gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes im Sinne von § 116 Abs. 1 HGB zählt. Die Bedenkung als Erbin hat für die OHG nach Inhalt, Zweck und Bedeutung Ausnahmecharakter, da sie in der Regel kaum vorhersehbar sein wird, kein typisches, mit dem Zweck eines Handelsgewerbes zusammenhängendes oder diesen unmittelbar förderndes Geschäft darstellt und zudem erhebliche Haftungsrisiken birgt.³⁴⁵ Deshalb darf ein Gesellschafter die Annahme oder Ausschlagung der Erbschaft nur erklären, wenn ein einstimmiger Beschluss sämtlicher geschäftsführungsbefugter Gesellschafter vorliegt (§ 116 Abs. 1, 2 HGB). Obwohl A und B gegenüber dem Nachlassgericht jeweils eigenständig die Annahme respektive Ausschlagung rechtlich wirksam erklären *könnten* (§ 126 Abs. 1, 2 HGB), *dürfen* sie dies nicht. Zum gleichen Ergebnis gelangt man in der GbR-Abwandlung: Zwar erfasst der in Ermangelung einer abweichenden gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung geltende § 709 Abs. 1 BGB anders als § 116 Abs. 1 HGB auch »außergewöhnliche« Geschäfte.³⁴⁶ Trotzdem müssen sich die Gesellschafter auch dort einigen, da sie nur gemeinschaftlich zur Geschäftsführung berufen sind und somit die Gesellschaft nicht allein vertreten *können* (§§ 714, 709 Abs. 1 BGB).

Kommt es wie im vorliegenden Fall zwischen den Gesellschaftern A und B über die Frage von Annahme oder Ausschlagung zu Meinungsverschiedenheiten, gerät der gesellschaftsinterne Willensbildungsprozess ins Stocken. Ist für solche Pattsituationen keine besondere Geschäftsführungsregel im Gesellschaftsvertrag vorgesehen, kann es zu keiner abschließenden, einheitlichen Willenserklärung für die Gesellschaft kommen. Im Innenverhältnis ist es den Gesellschaftern (unabhängig von ihrer jeweiligen Vertretungsmacht) versperrt, gegenüber dem Nachlassgericht eigenmächtig die Annahme oder Ausschlagung zu

erklären.

Eine Ausnahme vom Zwang zur gemeinschaftlichen Geschäftsführung lässt sich auch nicht auf ein Notgeschäftsführungsrecht gemäß § 115 Abs. 2 HGB, § 744 Abs. 2 BGB oder auf die Regeln der Geschäftsführung ohne Auftrag nach §§ 677 ff. BGB stützen. Im Bereich der Notgeschäftsführung ist zwischen dem handelsrechtlichen Notgeschäftsführungsrecht nach § 115 Abs. 2 HGB und dem für alle Personengesellschaften (also auch für die GbR) in Rechtsfortbildung entwickelten Recht aus § 744 Abs. 2 BGB zu unterscheiden.³⁴⁷ § 115 Abs. 2 HGB befreit jeden Gesamtgeschäftsführer einer Personenhandelsgesellschaft von der Pflicht, sich vor der Durchführung einer von ihm beabsichtigten Maßnahme mit seinen Mitgesellschaftern abzustimmen, wenn Gefahr im Verzug ein sofortiges Einschreiten erforderlich macht.³⁴⁸ Da die sechswöchige Ausschlagungsfrist in den meisten Fällen ausreichen dürfte, um die einzelnen Standpunkte der Mitgesellschafter rechtzeitig in Erfahrung zu bringen, wird eine Notgeschäftsführung in der Regel bereits an der Eilbedürftigkeit der Erklärung gegenüber dem Nachlassgericht scheitern. Spricht sich darüber hinaus auch nur ein einziger geschäftsführender Gesellschafter gegen die beabsichtigte Maßnahme aus (im Beispielsfall der Gesellschafter A gegen die Ausschlagung der Erbschaft durch B), kann das Notgeschäftsführungsrecht die Maßnahme selbst im Falle eines unmittelbar bevorstehenden Schadenseintritts nicht mehr legitimieren.³⁴⁹ Das Notgeschäftsführungsrecht entbindet den Gesellschafter lediglich von der Pflicht, in einer dringlichen Situation eine unter Umständen zeitaufwendige Abstimmung zu initiieren, die den Erfolg der Maßnahme vereiteln würde. Dagegen gibt die Notgeschäftsführung keinem Gesellschafter das Recht, den kommunizierten Willen seiner Mitgesellschafter eigenmächtig zu übergehen. Im Gegensatz dazu soll das Notgeschäftsführungsrecht nach § 744 Abs. 2 BGB analog nach herrschender Auffassung zwar auch gegen den erklärten Willen der Mitgesellschafter durchgreifen, begründet jedoch grundsätzlich keine Vertretungsmacht im Außenverhältnis.³⁵⁰ Der sich auf § 744 Abs. 2 BGB berufende Gesellschafter könnte somit keine wirksame Ausschlagung der Erbschaft für die Gesellschaft erklären.

Auch die Geschäftsführung ohne Auftrag, deren Statthaftigkeit neben der

Notgeschäftsführung ohnehin umstritten ist³⁵¹, gewährt kein Geschäftsführungsrecht gegen den Willen der Mitgesellschafter bzw. ohne den vorangehenden Versuch, einen Konsens zu erzielen. In beiden Fällen läge die Geschäftsführung nicht im wirklichen oder mutmaßlichen Interesse von Mitgesellschaftern und Gesellschaft.

Der Dissens zwischen A und B hat somit zur Folge, dass – soweit sich die Gesellschafter an ihre Bindungen im Innenverhältnis halten – die Ausschlagungsfrist des § 1944 BGB ohne weiteres Zutun abläuft, die Erbschaft damit als angenommen gilt (§ 1943 BGB) und die Erbenstellung der Gesellschaft eine endgültige wird.

Dies bedeutet: Ist nach der Geschäftsführungsregelung für die Annahme oder Ausschlagung einer Erbschaft eine einstimmige Entscheidung der Gesellschafter erforderlich³⁵², kommt es im Falle einer Interessendivergenz stets und zwangsläufig zu einem endgültigen Erbschaftsanfall bei der Gesellschaft. Das Gleiche gilt, wenn zwar Einzelgeschäftsführung vereinbart ist, ein geschäftsführender Gesellschafter jedoch gegen die beabsichtigte Maßnahme eines anderen Gesellschafters Widerspruch einlegt (§ 711 BGB, § 115 Abs. 1 Hs. 2 HGB). Die Geschäftsführungsmaßnahme muss dann unterbleiben (wobei sich die Wirkung des Widerspruchs auf das Innenverhältnis beschränkt³⁵³). Sind die uneinigen Gesellschafter nur Gesamtvertretungsberechtigt, dürfen sie nicht nur, sondern können sie die Gesellschaft auch tatsächlich nicht rechtswirksam gegenüber dem Nachlassgericht vertreten.

Der Erbanfall hat für die erbende Gesellschaft haftungsrechtliche Konsequenzen.³⁵⁴ Sie haftet für die Verbindlichkeiten des verstorbenen Erblassers (die sogenannten Nachlassverbindlichkeiten) wie jeder Erbe grundsätzlich unbeschränkt (§ 1967 Abs. 1 BGB). Dabei bedeutet »Haftung« in diesem Sinne neben der rein finanziellen Einstandspflicht auch die Erfüllung der übergegangenen schuldrechtlichen Pflichten des Erblassers.³⁵⁵ Ist die Abwicklung des Nachlasses im Einzelfall besonders aufwendig oder kostspielig oder der Nachlass erheblich überschuldet, kann dies die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft nachhaltig beeinträchtigen oder sie im schlimmsten Falle sogar in die Insolvenz treiben. Zwar bestehen verschiedene Möglichkeiten, die finanziellen Risiken

dauerhaft³⁵⁶ zu begrenzen oder rückwirkend aufzuheben:

Die Gesellschaft kann jederzeit³⁵⁷ die Nachlassverwaltung beantragen und die Haftung damit auf den Nachlass beschränken (§§ 1975, 1981 Abs. 1 BGB). Das Vermögen des Erben (hier: das Gesellschaftsvermögen) wird dadurch fiktiv³⁵⁸ vom Nachlass separiert und vor dem Zugriff der Nachlassgläubiger geschützt.³⁵⁹ Die Einstandspflicht des Erben für die bis zur Nachlassabsonderung vorgenommene Verwaltung des Nachlasses richtet sich nach Auftragsrecht bzw. dem Recht der Geschäftsführung ohne Auftrag (§ 1978 Abs. 1 BGB).

Stellt sich nach der Annahme der Erbschaft heraus, dass der Nachlass zahlungsunfähig oder überschuldet ist, muss die Gesellschaft die Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens beantragen. Die Haftung wird dadurch ebenfalls wie bei der Nachlassverwaltung auf den Nachlass beschränkt (§§ 1975, 1980 BGB, §§ 315 ff. InsO).

Deckt die wahrscheinlich auskehrbare Erbmasse voraussichtlich nicht die Kosten der Nachlassverwaltung oder des Nachlassinsolvenzverfahrens, kann eine entsprechende Anordnung angelehnt werden (§ 1982 BGB, § 26 InsO). Dem Erben verbleibt dann die Dürftigkeitseinrede nach § 1990 BGB, um unter Herausgabe des Nachlasses an die Nachlassgläubiger die Haftung mit seinem Privatvermögen (hier: dem Gesellschaftsvermögen) zu verhindern.

Mit dem Aufgebotsverfahren kann der Erbe die Nachlassgläubiger zur Anmeldung ihrer Forderungen öffentlich auffordern (§§ 1970 ff. BGB iVm §§ 433 ff. FamFG). Dies ermöglicht dem Erben, sich vorab einen Überblick über die Nachlassverbindlichkeiten zu verschaffen, um anschließend gegebenenfalls einen Antrag auf Nachlassverwaltung oder -insolvenz zu stellen.³⁶⁰ Daneben bringt das Aufgebotsverfahren dem Erben auch in haftungsrechtlicher Hinsicht Vorteile. Gegenüber ausgeschlossenen Nachlassgläubigern, die erst nach Erlass des Ausschließungsbeschlusses ihre Forderungen anmelden, haftet der Erbe nur mit dem verbleibenden Nachlass nach Bereicherungsrecht (§ 1973 Abs. 1 S. 1, Abs. 2). Ergebnis ist auch hier eine Trennung der haftenden Vermögensmassen, allerdings ohne amtliche Absonderung durch einen Nachlass- oder Insolvenzverwalter.

Gegen unbekannte Nachlassforderungen, die später als fünf Jahre nach dem Erbfall geltend gemacht werden, steht dem Erben die Verschweigungseinrede nach § 1974 BGB zu. Der verspätete Gläubiger, der einem im Aufgebotsverfahren ausgeschlossenen Nachlassgläubiger gleichsteht, kann nur auf den Restnachlass zugreifen (§§ 1974 Abs. 1 [S. 1](#), 1973 BGB).

Schließlich kann die Gesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen die Versäumung der Ausschlagungsfrist anfechten (§§ 1956, 1954, 119, 123 BGB). Dass sich die Gesellschafter über die Annahme bzw. Ausschlagung uneins waren, reicht dafür freilich nicht aus, wenn die Pattsituation weder Folge einer Täuschung oder Drohung, noch eines beachtlichen Inhalts- oder Eigenschaftsirrtums war. Während beispielsweise ein Irrtum über die Existenz der Ausschlagungsfrist als solche, über die Rechtsfolgen des Fristablaufs oder über das Nichtvorhandensein konkreter, wesentlicher Nachlassverbindlichkeiten zur Anfechtung berechtigen kann³⁶¹, ist die fehlerhafte Vorstellung über den Wert des Nachlasses oder die Annahme, der Nachlass sei nicht überschuldet, als Motivirrtum grundsätzlich unbeachtlich.³⁶² Die Anfechtung hat die Wirkung einer Ausschlagung, der Anfall der Erbschaft an die Gesellschaft gilt somit als nicht erfolgt (§§ 1957 Abs. 1, 1953 Abs. 1 BGB). Die Erbenhaftung nach § 1967 BGB entfällt rückwirkend, die Gesellschaft haftet Dritten ausschließlich auf das negative Interesse (§ 122 Abs. 1 BGB).

Sämtliche dieser Verfahren zur Vermeidung der finanziellen Risiken setzen in den problematischen Fällen der Gesamtgeschäftsführung oder Gesamtvertretung jedoch wiederum ein gemeinschaftliches, einstimmiges Handeln der Gesellschafter voraus. Können sich die Gesellschafter nicht auf eine gemeinsame Linie verständigen und wird die Gesellschaft insoweit handlungsunfähig, bleibt es für die erbende Gesellschaft bei der unbeschränkten Haftung für die Nachlassverbindlichkeiten. Gleiches gilt, wenn die Gesellschafter zwar zusammen die Nachlassverwaltung oder Nachlassinsolvenz beantragen oder sich auf die Einreden der §§ 1973, 1974, 1990 BGB berufen, die Gesellschaft aber bereits unbeschränkbar haftet, weil die Gesellschafter es versäumt haben, gemeinschaftlich für die Gesellschaft ein Inventar zu erstellen oder die darauf bezogene eidesstattliche Versicherung abzugeben (§§ 1994 Abs. 1 [S. 2](#), 2006 Abs. 3

[S. 1](#), 2013 BGB).

Das gesetzliche Modell des erbrechtlichen Vonselbsterwerbs öffnet die Tür dafür, dass einzelne, möglicherweise irrational handelnde Gesellschafter unter bestimmten Umständen über das Schicksal der Gesellschaft allein bestimmen können, indem sie die Gesellschaft in eine womöglich existenzbedrohende Haftungssituation treiben. Insofern unterscheidet sich die Situation beim erbrechtlichen Erwerb von anderen Fallgestaltungen, in denen die Uneinigkeit der Gesellschafter zwar ebenfalls Gestaltungswirkung mit haftungsrechtlichen Konsequenzen haben kann, dies aber stets voraussetzt, dass sich die Gesellschaft zuvor aktiv in ein Rechtsverhältnis begeben hat (z.B. Verstreichenlassen der Frist nach § 323 Abs. 1 BGB mit anschließendem Rücktritt des Vertragspartners oder das Verstreichenlassen einer Verjährungsfrist, auf die sich der Vertragsgegner anschließend beruft).

Dieses Problem stellt sich natürlich nicht ausschließlich bei den Personengesellschaften. Auch Kapitalgesellschaften werden handlungsunfähig, wenn ihre Organmitglieder aufgrund satzungsrechtlicher oder gesetzlicher Bestimmungen zur Einstimmigkeit verpflichtet sind (§§ 77 Abs. 1 [S. 1](#), 78 Abs. 2 [S. 1](#) AktG, § 35 Abs. 2 [S. 1](#) GmbHG³⁶³), sich aber nicht auf eine gemeinsame Linie verständigen können.³⁶⁴ Trotzdem stellt das Gesetz die Erbfähigkeit von juristischen Personen und damit auch von Kapitalgesellschaften nicht in Frage. Zwar existiert bei Personengesellschaften die Besonderheit, dass dort die Gesellschafter nach § 128 HGB persönlich akzessorisch für die Gesellschaftsschulden haften (zu der daraus resultierenden Problematik sogleich im folgenden Abschnitt 2.). Zumindest bei isolierter Betrachtung der Gesellschaftsebene stellt sich das aus dem Vonselbsterwerb resultierende Problem einer drohenden Haftungsfalle für die Nachlassverbindlichkeiten für Kapital- und Personengesellschaften allerdings in gleicher Weise. Mutet das Gesetz jedoch Kapitalgesellschaften zu, mit solchen Schwierigkeiten umzugehen, muss dasselbe auch für die rechtsfähigen Personengesellschaften gelten.

Damit stellt sich die grundsätzliche Frage, ob der erbrechtliche Vonselbsterwerb auch im Hinblick auf juristische Personen oder Personenmehrheiten, die oft mehrere Organmitglieder besitzen, angebracht

ist. Das Gesetz unterstellt an dieser Stelle und zwingt dazu, dass die Gesellschafter für diesen Fall gesellschaftsvertraglich vorsorgen.³⁶⁵ Führt man sich allerdings vor Augen, dass die Erbeinsetzung einer Gesellschaft auch heute noch die Ausnahme bildet, dürfte diese Erwartung unrealistisch sein. Entschärft wird die Situation freilich dadurch, dass zumindest die persönlich haftenden Gesellschafter einer Personengesellschaft aufgrund ihrer akzessorischen Haftung ein unmittelbares Eigeninteresse haben, eine unbeschränkte Erbenhaftung der Gesellschaft zu vermeiden. Oft sollte diese Tatsache dafür ausreichen, sich zumindest auf eine Haftungsbeschränkung zu verständigen, wenn schon keine gemeinsame Linie zur Frage der Erbschaftsausschlagung gefunden werden kann.

2. Akzessorische Gesellschafterhaftung

Neben der erbenden Gesellschaft müssen auch die persönlich haftenden Gesellschafter mittelbar für die Nachlassverbindlichkeiten einstehen. Für die Schulden der Gesellschaft, zu denen auch die übergegangenen Nachlassverbindlichkeiten gehören, haften sie akzessorisch mit ihrem gesamten Vermögen (§ 128 HGB, ggf. iVm § 8 Abs. 1 [S. 1](#) PartGG, § 1 EWIVAG, bei der GbR in analoger Anwendung).³⁶⁶ Neben der rein finanziellen Einstandspflicht haften die Gesellschafter im Falle von »Nicht-Geldschulden« nach herrschender Auffassung grundsätzlich auch auf Erfüllung (»Erfüllungstheorie«, nicht »Haftungstheorie«).³⁶⁷

Gegen eine solche Haftung ist rechtlich solange nichts einzuwenden, wie alle Gesellschafter einer Annahme der Erbschaft zugestimmt haben. Mit der Zustimmung zur Annahme erklären sich die Gesellschafter konkludent auch mit ihrer persönlichen Haftung für die Nachlassverbindlichkeiten einverstanden. Problematisch wird es jedoch, wenn ein Gesellschafter im Hinblick auf seine persönliche Haftung für die Ausschlagung plädiert, die Erbschaft der Gesellschaft aber schließlich gegen seinen Willen anfällt – sei es, weil der Gesellschafter im Rahmen eines Mehrheitsbeschlusses überstimmt wird, er von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist oder sich die Gesellschafter bei Gesamtgeschäftsführung oder -vertretung nicht einigen können (siehe Beispielsfall 12, [S. 84](#)). Der Gesellschafter würde gegen seinen expliziten Willen einem unter Umständen unkalkulierbaren Haftungsrisiko ausgesetzt.

Nun ist die unbeschränkte und umfassende Gesellschafterhaftung berechtigterweise ein elementares Prinzip des Personengesellschaftsrechts und nicht auf diejenigen Gesellschafter beschränkt, die dem jeweiligen Geschäft zustimmen. Auch bei gewöhnlichen Rechtsgeschäften der Gesellschaft muss ein ausgeschlossener oder überstimmtter Gesellschafter allein aufgrund der Tatsache mithaften, dass er Gesellschafter ist. Selbst für ungewolltes, deliktisches Handeln eines Mitgesellschafters, für das die Gesellschaft unter den Voraussetzungen des § 31 BGB (ggf. analog) haftet, müssen die anderen Gesellschafter mit ihrem Privatvermögen einstehen.³⁶⁸ Auf den ersten Blick ist eine Gesellschafterhaftung für

Nachlassverbindlichkeiten, die nicht danach differenziert, welche Gesellschafter ausschlagen und welche annehmen wollten, daher nur folgerichtig. Wollte man hier das akzessorische Haftungsprinzip modifizieren oder sogar grundsätzlich verneinen, bedürfte dies zwingender Gründe.

Jedoch besitzt die Haftung für Nachlassverbindlichkeiten insofern eine besondere Qualität, als sich der einzelne Gesellschafter vor ihr nicht wirksam präventiv schützen kann.

Beispielsfall 13: A, B und C sind Gesellschafter der ABC-GbR. X macht der ABC-GbR ein Angebot zum Abschluss eines (haftungsrechtlich riskanten) Börsentermingeschäfts. Zeitgleich verstirbt Erblasser E und setzt die ABC-GbR zur Alleinerbin ein. A und B möchten das Börsentermingeschäft abschließen und die Erbschaft annehmen, C ist gegen beides.

Variante 1: Der Gesellschaftsvertrag regelt die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis nicht gesondert.

Variante 2: Im Gesellschaftsvertrag ist Einzelgeschäftsführungs- und -vertretungsbefugnis vereinbart.

Variante 3: Im Gesellschaftsvertrag ist C von der Geschäftsführung und Vertretung ausgeschlossen.

In Variante 1 sind A, B und C gesamtgeschäftsführungs- und -vertretungsbefugt, da sie im Gesellschaftsvertrag insoweit nichts speziell geregelt haben (§§ 709, 714 BGB). Können sie sich nicht einigen, kommt es in Bezug auf das Börsentermingeschäft mangels Annahmeerklärung zu keinem Vertrag, während die Erbschaft nach Ablauf der Ausschlagungsfrist von Gesetzes wegen endgültig auf die Gesellschaft übergeht (§§ 1942 Abs. 1, 1943, 1944 Abs. 1 BGB).

Im Hinblick auf risikobehaftete Rechtsgeschäfte der Gesellschaft kann sich C ein Vetorecht faktisch dadurch sichern, dass er im Gesellschaftsvertrag die Gesamtgeschäftsführung oder Gesamtvertretung durchsetzt.³⁶⁹ Den Anfall einer Erbschaft kann C damit allerdings nicht verhindern. Der Vonselbsterwerb nach §§ 1922 Abs. 1, 1942 Abs. 1 BGB erfordert eine

aktive Ausschlagungshandlung seitens der erbenden Gesellschaft. Hier sichern Gesamtgeschäftsführung und -vertretung C also nicht ab. Gleiches gilt, wenn C in Variante 2 allein für die Gesellschaft handeln darf und kann. Widersprechen A und B der von C beabsichtigten Ausschlagung, darf C keine Ausschlagungserklärung gegenüber dem Nachlassgericht abgeben (§ 711 S. 2 BGB). Tut er dies dennoch, verhält er sich vertragsbrüchig und macht sich nach § 678 BGB schadensersatzpflichtig.³⁷⁰

Dies bedeutet: Soweit es um die Abwehr von Verbindlichkeiten aus einer Erbschaft geht, können sich die Gesellschafter nicht auf ihre Teilhabe an Geschäftsführung oder Vertretung verlassen. Nur wenn der Gesellschaftsvertrag ausdrücklich vorsieht, dass bei Divergenzen zwischen den Gesellschaftern die Erbschaft ausgeschlagen werden muss, oder der Ausschlagungswillige einziger geschäftsführender Gesellschafter ist, kann dieser den Erbschaftsanfall und damit seine persönliche Haftung ohne die Mitwirkung der anderen Gesellschafter verhindern.

Diese erbrechtliche Besonderheit wäre weniger problematisch, wenn sich die persönliche Haftung des C einfach dadurch vermeiden ließe, dass er die Gesellschaft vor der Annahme der Erbschaft durch Kündigung auflöst oder diese mittels einer Austrittskündigung verlässt. Diese Möglichkeit besteht bei der Erbenhaftung indes nicht.

Hierzu die Variante 3: Beabsichtigen A und B, das Börsentermingeschäft abzuschließen, kann C dies nicht verhindern, da er von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist und deshalb auch keinen Widerspruch nach § 711 BGB erheben kann.³⁷¹ C kann allerdings noch vor dem Vertragsschluss die Gesellschaft oder (sofern eine Fortsetzungsklausel vereinbart ist, § 736 Abs. 1 BGB) seine Mitgliedschaft kündigen. Ist die Gesellschaft auf unbestimmte Zeit eingegangen, kann C sie grundsätzlich³⁷² jederzeit ohne besonderen Grund fristlos kündigen (§ 723 Abs. 1 S. 1 BGB).³⁷³ Anderenfalls kann C mit gleicher Wirkung eine außerordentliche fristlose Kündigung aussprechen, wenn ein wichtiger Grund vorliegt (§ 723 Abs. 1 S. 2, 3 BGB).³⁷⁴ Ein mit einer bestimmten geplanten Maßnahme zusammenhängendes, existenzbedrohendes Haftungsrisiko kann ein wichtiger Grund sein. Im Allgemeinen liegt nach herrschender Meinung ein wichtiger Grund im Sinne von § 723 Abs. 1 S. 2

BGB vor, wenn dem Kündigenden unter Abwägung der beiderseitigen Interessen und unter Berücksichtigung aller Einzelfallumstände die Fortsetzung der Gesellschaft bis zum nächsten ordentlichen Kündigungszeitpunkt nicht zugemutet werden kann.³⁷⁵ Einem Gesellschafter, der sich einer Fremdbestimmung durch das Mehrheitsprinzip oder durch den Ausschluss von der Geschäftsführung unterwirft, muss erlaubt sein, sich von der Gesellschaft zu lösen, wenn sich im Zusammenhang mit einem bestimmten Geschäft für ihn nicht voraussehbare, schwerwiegende Haftungsrisiken ergeben.³⁷⁶ Eine von Dritter Seite aufgezwungene unbeschränkte und nicht vorhersehbare Haftung, der sich der Gesellschafter unter keinen Umständen mehr entziehen kann, geriete mit der Privatautonomie in einen nur unter besonderen Voraussetzungen hinnehmbaren Konflikt. Im Rahmen der zu treffenden Abwägungsentscheidung steht dem Interesse des kündigenden Gesellschafters an seiner finanziellen Integrität das Interesse der verbleibenden Gesellschafter gegenüber, das beschlossene Risikogeschäft wie beabsichtigt durchzuführen. Beide Belange lassen sich angemessen dadurch in Ausgleich bringen, dass man dem dissentierenden Gesellschafter ein Austrittsrecht gewährt und den anderen Gesellschaftern im Gegenzug unabhängig von den gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen ein Fortsetzungsrecht einräumt.³⁷⁷ C könnte folglich in jedem Fall die Gesellschaft mit sofortiger Wirkung verlassen, A und B könnten die Gesellschaft alleine fortsetzen. Schließen A und B im Anschluss daran das Börsentermingeschäft ab, muss C dafür nicht haften. Mit dem Austritt aus der Gesellschaft endet auch der Haftungszusammenhang für Gesellschaftsverbindlichkeiten, die nach seinem Austritt begründet werden (»Neuverbindlichkeiten«).³⁷⁸

Anders ist das Ergebnis, wenn A und B in Variante 3 die Erbschaft annehmen. Selbst wenn C davor unverzüglich ordentlich oder außerordentlich kündigt und mit sofortiger Wirkung aus der Gesellschaft ausscheidet, ändert dies nichts daran, dass er für die Nachlassverbindlichkeiten wie A und B akzessorisch haftet. Entscheidend für die Haftung des ausgeschiedenen Gesellschafters ist der Zeitpunkt, in dem die Gesellschaftsverbindlichkeiten entstanden sind. Für die bis zu seinem Ausscheiden begründeten Verbindlichkeiten (»Altverbindlichkeiten«) haftet er unbeschränkt in den zeitlichen Grenzen

von § 736 Abs. 2 BGB bzw. §§ 159, 160 HGB.³⁷⁹ Bei der Erbschaft gehen die Nachlassverbindlichkeiten im Wege der Universalsukzession zeitgleich mit dem Tod des Erblassers auf den Erben über (§§ 1922 Abs. 1, 1942 Abs. 1 BGB). Erfährt C von der Erbschaft der ABC-GbR, ist es für eine Kündigung also bereits zu spät. Die Gesellschaft hat die Nachlassverbindlichkeiten zu diesem Zeitpunkt bereits rechtswirksam erworben, sodass sie Altverbindlichkeiten darstellen, für die C mithaftet. C hat somit keine Möglichkeit, der unbeschränkten, von der Gesellschaft abgeleiteten Erbenhaftung zu entgehen.

Nehmen die Nachlassgläubiger in der Folge den C persönlich in Anspruch, kann er zwar gemäß § 129 Abs. 1 HGB die der Gesellschaft zustehenden Einwendungen geltend machen. Zumindest die erbrechtlichen Einwendungen greifen hier allerdings im Ergebnis nicht durch. Die Tatsache allein, dass die Gesellschaft die Möglichkeit besitzt, die Nachlassverwaltung oder -insolvenz zu beantragen, gewährt dem C kein Recht, die Gläubiger gemäß § 1975 BGB auf den Nachlass zu verweisen. Seine persönliche Haftung entfällt aufgrund ihrer akzessorischen Natur erst ab dem Zeitpunkt, in dem das Nachlassverwaltungs- oder -insolvenzverfahren tatsächlich eröffnet ist und somit die Haftungsbeschränkung bei der Gesellschaft eintritt.³⁸⁰ Auch die Dürftigkeitseinrede (§ 1990 BGB) und die Verschweigungseinrede (§ 1974 BGB) helfen dem in Anspruch genommenen Gesellschafter nicht weiter. Sofern ihre Voraussetzungen überhaupt vorliegen, wäre C verpflichtet, den Nachlass an die Gläubiger herauszugeben (§§ 1990 Abs. 1 S. 2, 1974 Abs. 1 S. 1, 1973 Abs. 2 S. 1 BGB). Dazu wäre er ohne die Mitwirkung der anderen geschäftsführenden Gesellschafter jedoch kaum imstande, solange sich der Nachlass im Besitz der Erbin gewordenen Gesellschaft befindet (§ 857 BGB). Würde der Gesellschafter die Nachlassgegenstände eigenmächtig an den Nachlassgläubiger herausgeben, könnte die Gesellschaft sofort im Anschluss daran die Wiedereinräumung des Besitzes vom Nachlassgläubiger verlangen (§§ 861, 863, 858 BGB). Möchte C Einwendungen gegen seine Inanspruchnahme nach § 129 Abs. 1 HGB geltend machen, ist er also abermals auf die Kooperation der Gesellschaft bzw. ihrer Geschäftsführer angewiesen.

Hält man Personengesellschaften für erbfähig, ist die akzessorische Gesellschafterhaftung aus doppeltem Grunde gefährlich: Auf erster Stufe muss ein Gesellschafter die Annahme der Erbschaft stets dann hinnehmen, wenn kein Konsens unter den geschäftsführenden Gesellschaftern besteht. Auf zweiter Stufe ist es dem dissentierenden Gesellschafter selbst für diesen Fall nicht möglich, sich der persönlichen Haftung für die Nachlassverbindlichkeiten durch sofortige Kündigung zu entziehen.

Dies wirft die Frage auf, ob sich die bestehenden Vorschriften von Gesellschafterhaftung und Erbenhaftung miteinander vereinbaren lassen. OTTE hat diese Frage verneint und vorgeschlagen, die Gesellschafterhaftung für Nachlassverbindlichkeiten im Wege einer teleologischen Reduktion des § 128 HGB insgesamt auszuschließen.³⁸¹ Zur Begründung verweist er auf die unterschiedlichen Zwecke der gesellschaftsrechtlichen akzessorischen Gesellschafterhaftung und der erbrechtlichen Nachlasshaftung: Die Gesellschafterhaftung beabsichtige, die Gesellschaft durch eine neben dem Gesellschaftsvermögen bestehende, zusätzliche Haftungsmasse überhaupt erst geschäftsverkehrsfähig zu machen. Dagegen verfolge die Erbenhaftung das Ziel, den Erben zur amtlichen Nachlassabsonderung nach §§ 1975 ff. BGB zu bewegen.³⁸² Die amtliche Sonderung des Nachlasses verhindert, dass der Erbe (zumindest ab diesem Zeitpunkt³⁸³) den Nachlass vor der Befriedigung der Gläubiger veräußert, unsachgemäß verwaltet oder ihn nicht mehr rückverfolgbar mit seinem Privatvermögen vermengt (vgl. § 1984 Abs. 1 S. 1, 2 BGB). Werden die Interessen der Nachlassgläubiger an der Befriedigung ihrer Ansprüche durch das Verhalten des Erben potentiell gefährdet, muss der Erbe zum Ausgleich mit seinem Privatvermögen geradestehen. Die auf diesen Erwägungen beruhende Erbenhaftung, so OTTE weiter, lasse sich jedoch nur rechtfertigen, wenn der Haftende zur Nachlassabsonderung auch tatsächlich in der Lage sei. Eben dies sei der von der Geschäftsführung ausgeschlossene oder überstimmte Gesellschafter allerdings nicht. Er könne die Haftungsbeschränkung ohne die notwendige Mitwirkung der anderen Gesellschafter nicht herbeiführen. Folglich sei es aus erbrechtlicher Perspektive systemwidrig und nicht zu rechtfertigen, ihn für die Nachlassverbindlichkeiten haften zu lassen. Dabei möchte OTTE den Haftungsausschluss nicht nur auf den ausgeschlossenen oder überstimmten Gesellschafter beschränkt wissen, sondern auf sämtliche

Gesellschafter, also auch auf die für die Annahme der Erbschaft plädierenden erstrecken. Eine nach dem Gesellschafterverhalten differenzierende Betrachtung würde in der Praxis zu nur schwer handhabbaren Abgrenzungs- und Beweisschwierigkeiten führen.

OTTE ist darin zuzustimmen, dass aus erbrechtlichem Blickwinkel eine Nachlasshaftung nicht zwingend erscheint, wenn der Erbe bzw. Gesellschafter die Nachlassabsonderung nicht selbst herbeiführen kann. Das Gesetz geht in § 1967 Abs. 1 BGB generalisierend von dieser Möglichkeit aus, ohne sie tatbestandlich explizit zu formulieren. Entfällt nun diese Möglichkeit aus Gründen, die der Erbe bzw. der Gesellschafter nicht zu vertreten hat, wäre eine Haftungsfreistellung im Ergebnis nicht unberechtigt. Sie würde verhindern, dass eine Person einem nicht absehbaren Haftungsrisiko ausgesetzt wird, ohne sich effektiv dagegen wehren zu können. Andererseits ist zu bedenken, dass die Gesellschafter einer erbenden Gesellschaft dadurch in die Lage versetzt würden, den Nachlass ohne haftungsrechtliche Konsequenzen durch einen fahrlässigen oder pflichtwidrigen Umgang gefährden zu können. Daher scheinen erbrechtliche Vorbehalte durchaus nicht fern liegend.

Allerdings kommt hinzu, dass die akzessorische Gesellschafterhaftung für die ererbten Nachlassverbindlichkeiten der Gesellschaft gerade keine erbrechtliche ist, sondern der gesellschaftsrechtlichen Logik folgt. Auf Grundlage des § 1967 BGB haftet ausschließlich die Gesellschaft. Hingegen haften die Gesellschafter nach § 128 HGB (ggf. analog). Wollte man den Umfang des § 128 HGB um die Nachlasshaftung reduzieren, müsste dies nicht nur erbrechtlich, sondern zugleich auch gesellschaftsrechtlich zulässig sein. Gegen letzteres sprechen allerdings gewichtige Belange des Gläubigerschutzes: Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht besteht der Zweck der akzessorischen Haftung nämlich nicht nur darin, die Gesellschaft durch die persönliche Gesellschafterhaftung für den Rechtsverkehr vertrauens- und kreditwürdig zu machen. Viel grundlegender soll sie verhindern, dass sich die Gesellschafter durch den sprichwörtlichen »Griff in die Kasse« bei der Gesellschaft auf Kosten der Gesellschaftsgläubiger bedienen. Im Unterschied zu den Kapitalgesellschaften³⁸⁴ existieren für Personengesellschaften grundsätzlich³⁸⁵ keine Kapitalerhaltungs- und

Kapitalschutzvorschriften.³⁸⁶ Der persönlich haftende Gesellschafter kann jederzeit unbegrenzt Entnahmen tätigen und die Gesellschaft sogar in die bilanzielle Überschuldung treiben, ohne zur Rückgewähr verpflichtet zu sein oder einer Insolvenzantragspflicht zu unterfallen.³⁸⁷ Selbst der Kommanditist haftet nach § 172 Abs. 4 HGB für Überentnahmen, die seine Haftenlage übersteigen, nur in Höhe des Betrags seiner Haftenlage.³⁸⁸ Da die Gesellschafter einer Personengesellschaft prinzipiell unbeschränkt auf das Gesellschaftsvermögen zugreifen können, bedarf es eines haftungsrechtlichen Ausgleichs in Form der akzessorischen Gesellschafterhaftung. Sie ist das notwendige Korrelat fehlender Kapitalsicherungsnormen.

Würde man mit OTTE die akzessorische Gesellschafterhaftung für die Nachlassverbindlichkeiten ausschließen, hätte dies für die Nachlassgläubiger fatale Konsequenzen. Die Gesellschafter könnten sich gemeinschaftlich den Nachlass einverleiben, ohne die Nachlassgläubiger zu befriedigen, und die Gesellschaft damit in die Überschuldung führen. Anschließend könnten sie die Gesellschaft liquidieren, Insolvenz anmelden oder warten, bis dies ein Gläubiger tut. In jedem Fall würden die Nachlassgläubiger leer ausgehen. Es wäre zu befürchten, dass findige potentielle Erben mit dem Erblasser vereinbaren, anstelle ihrer selbst eine von ihnen noch zu gründende Personengesellschaft einzusetzen, um anschließend die Nachlassgläubiger mit einer Gesellschaft zu konfrontieren, die kein Aktivvermögen mehr besitzt. Hier über eine analoge Anwendung der kapitalgesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungsvorschriften oder ein erweitertes Verständnis der Anfechtungstatbestände nach dem AnfG und der InsO nachzudenken, wäre ebenso über das Ziel hinausgeschossen, wie die Lösung über das Schadensersatzrecht, insbesondere § 826 BGB zu suchen. Anstatt die Gesellschafterhaftung für die Nachlassverbindlichkeiten insgesamt auszuschließen oder die Erbfähigkeit von Personengesellschaften schlicht zu verneinen, kommen zwei alternative Lösungswege in Betracht:

Möglich wäre eine teleologische Reduktion des § 1943 Hs. 2 BGB mit dem Ergebnis, dass die Annahmefiktion nicht gilt, wenn eine Gesellschaft als Erbin eingesetzt ist. Ein Dissens zwischen den Gesellschaftern würde damit zur Ausschlagung der Erbschaft führen. Zugleich wäre eine

teleologische Einschränkung von § 714 BGB bzw. § 125 HGB dergestalt angezeigt, dass hinsichtlich der Annahmeerklärung stets Gesamtvertretung unter Einbeziehung auch der an sich von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter gilt (zwingende und umfassende gesetzliche Gesamtvertretung). Dies würde jedem der von der akzessorischen Haftung potentiell betroffenen Gesellschafter ein auch im Außenverhältnis wirkendes Vetorecht in Bezug auf die Annahme der Erbschaft einräumen.

Alternativ könnte man § 128 HGB teleologisch insoweit »ermäßigt« reduzieren, dass die akzessorische Haftung für denjenigen Gesellschafter nicht greift, der vor der Annahme der Erbschaft bzw. Ablauf der Ausschlagungsfrist aus der Gesellschaft durch Kündigung austritt. Wie bereits dargelegt, kann dem Gesellschafter nach dem Eintritt des Erbfalls keine Kündigung mehr aus der Haftung helfen, da es sich durch den erbrechtlichen Vonselbsterwerb bei den Nachlassverbindlichkeiten stets um Altverbindlichkeiten der Gesellschaft handelt. Der Ansatz würde den Gesellschafter so stellen, als handle es sich bei den Nachlassverbindlichkeiten um Neuverbindlichkeiten, für die seine Haftung ausgeschlossen ist. Zusätzlich zum Austrittsrecht aus wichtigem Grund könnte man dem dissentierenden Gesellschafter auch ein Recht auf Einräumung der Kommanditistenstellung nach dem Rechtsgedanken von § 139 Abs. 1 HGB gewähren. Da es aber auch in diesem Fall dabei bliebe, dass es sich bei den Nachlassverbindlichkeiten um Altverbindlichkeiten des Neukommanditisten handelt, für die er als ehemaliger unbeschränkt haftender Gesellschafter in vollem Umfange einzustehen hätte, müsste man die unbeschränkte Haftung entsprechend § 139 Abs. 4 HGB rückwirkend auf den Zeitpunkt des Erbschaftsübergangs ausschließen, sodass der Neukommanditist nur mit seiner Einlage nach § 171 Abs. 1 HGB haften würde.

Beide Wege besitzen Vor- und Nachteile. Die erste Lösung ist wenig flexibel, da bereits eine einzige Neinstimme die Erbschaft hinfällig werden lässt. Besonders größere Gesellschaften, die zur Bewahrung ihrer Handlungsfähigkeit regelmäßig auf das Mehrheitsprinzip angewiesen sind, würden insoweit handlungsunfähig und damit faktisch als Erben ausscheiden. Zudem eröffnet das Einstimmigkeitsprinzip einzelnen Gesellschaftern stets die Möglichkeit, ihr Veto gegenüber der Mehrheit als

Druckmittel für eigennützige Zwecke zu missbrauchen. Die zweite Lösung ist insoweit deutlich flexibler und stellt einen angemessenen Ausgleich der verschiedenen Interessen sicher. Ihr wohnt freilich die Gefahr inne, dass der dissentierende Gesellschafter ohne vorangehende Abstimmung oder Vorabinformation durch die erklärte Annahme seitens eines anderen Gesellschafters vor vollendete Tatsachen gestellt wird und damit schließlich doch haftet. Diese Gefahr dürfte allerdings eher theoretisch sein, da es insbesondere die gesellschaftliche Treuepflicht verlangt, vor einer beabsichtigten Annahme der Erbschaft die anderen Gesellschafter davon in Kenntnis zu setzen, und Verstöße Schadensersatzforderungen des übergangenen Gesellschafters begründen können.³⁸⁹ Die zweite Lösung erscheint daher vorzugswürdig.

Im Ergebnis steht die Gesellschafterhaftung der Erbfähigkeit von Personengesellschaften nicht entgegen, wenn man das Haftungsrecht in engen Grenzen modifiziert und auf die erbrechtlichen Besonderheiten abstimmt.

3. Gesetzeswortlaut der Erwerbstatbestände in § 124 Abs. 1 HGB und § 718 BGB

Gegen den erbrechtlichen Erwerb durch Personengesellschaften kann auch nicht der Wortlaut von § 718 BGB oder § 124 HGB (ggf. iVm § 7 Abs. 2 PartGG, § 1 EWIVAG) eingewendet werden. Nach § 124 Abs. 1 HGB kann die OHG »unter ihrer Firma Rechte erwerben«. Die These, dass diese Diktion ein aktives Handeln der Vertretungsorgane verlange, wozu der passive Erbschaftserwerb nicht zählen würde, ist nicht überzeugend.³⁹⁰ Der Begriff des »Erwerbs« umfasst nach allgemeinem Verständnis aktive wie passive Erwerbsvorgänge und es sind keine Gründe dafür ersichtlich, § 124 HGB auf aktive Erwerbsformen zu beschränken. Ebenso wenig wie der Wortlaut explizit den erbrechtlichen Erwerb einschließt³⁹¹, schließt er diesen aus.

Auch § 718 BGB, der für die GbR und die Personenhandelsgesellschaften gleichermaßen gilt (§§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB)³⁹², spricht nicht gegen einen Erwerb durch Erbanfall. Zwar beschränkt die Norm ihrem Wortlaut nach das Gesellschaftsvermögen auf die »Beiträge der

Gesellschafter und die durch die Geschäftsführung für die Gesellschaft erworbenen Gegenstände« (§ 718 Abs. 1 BGB) sowie Früchte und Surrogate (§ 718 Abs. 2 BGB). Es entspricht jedoch der ganz herrschenden Auffassung, dass § 718 BGB nicht abschließend aufzählt, auf welche Weise Gesellschaftsvermögen entstehen kann.³⁹³ Anerkannt ist, dass die GbR auch Vermögen dadurch erlangen kann, dass jemand einen die GbR begünstigenden Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 BGB) abschließt oder dass die Geschäftsführung für die Gesellschaft Handlungen im Sinne von §§ 946 ff. BGB vornimmt.³⁹⁴ Dann jedoch kann die Vorschrift konsequenterweise auch den Erwerb einer Erbschaft nicht per se ausschließen.

Ein Vergleich mit den Kapitalgesellschaften vermag diesen Ansatz zu stützen. Dort existiert keine dem § 718 BGB entsprechende, das Gesellschaftsvermögen definierende Vorschrift. Nach allgemeinem Verständnis gehört zum Gesellschaftsvermögen neben den Einlagen der Gesellschafter all das, was durch die Geschäftsführung erworben oder auf andere Weise an die Gesellschaft übereignet oder von dieser erlangt wird. Für einen im Vergleich hierzu engeren Vermögensbegriff bei den Personengesellschaften sind keine Gründe ersichtlich. Dass das Bürgerliche Gesetzbuch mit § 718 BGB überhaupt eine (wenn auch unvollständige) Definition des Gesellschaftsvermögens enthält, dürfte dem historischen Bedürfnis geschuldet sein, das nach traditioneller Gesamthandslehre den Gesellschaftern zustehende Gesellschaftssondervermögen von ihrem eigenen Privatvermögen abzugrenzen. Es ist daher nicht anzunehmen, dass damit die Dimension denkbarer Erwerbsformen oder die Vielheit möglicher Vermögenskategorien gegenüber den Kapitalgesellschaften eingeschränkt werden sollte.

4. Fehlende Registerpublizität

Sowohl die Kapitalgesellschaften als auch die Personenhandelsgesellschaften sind bei ihrer Gründung zur Eintragung in ein öffentliches Register – das Handelsregister – anzumelden (§§ 106, 161 Abs. 2, 162 HGB, §§ 7 Abs. 1, 10 GmbHG, §§ 36 Abs. 1, 39, 278 Abs. 3 AktG, § 3 SEAG).³⁹⁵ Durch die amtliche Registrierung wird es allen am

Rechtsleben beteiligten Personen ermöglicht, sich über den offiziellen Namen einer Gesellschaft, die Identität ihrer Gesellschafter sowie die geltenden Vertretungsregelungen zu informieren (vgl. § 9 Abs. 1 S. 1 HGB, §§ 3, 40, 43 HRV). Das Handelsregister trägt damit nicht nur dazu bei, den Rechtsverkehr mit den eingetragenen Gesellschaften zu erleichtern, sondern bietet mit seiner Publizitätsfunktion in negativer und positiver Richtung (§ 15 HGB) einen effektiven Schutz vor unbekannten, sich innerhalb der Gesellschaftssphäre abspielenden und für den Rechtsverkehr erheblichen Veränderungen (z.B. Änderungen im Gesellschafterbestand oder hinsichtlich der Vertretungsverhältnisse).

Ist eine Gesellschaft nicht eintragungsfähig, kommen die Vorzüge der öffentlichen Register nicht zum Tragen. Nicht eintragungsfähig in diesem Sinne sind die GbR und der nichtrechtsfähige Verein. Zwar steht es auch der GbR grundsätzlich offen, sich in das Handelsregister eintragen zu lassen (§ 2 HGB).³⁹⁶ Sie wird dadurch jedoch automatisch zur OHG (§ 105 Abs. 2 HGB). Ein nichtrechtsfähiger Verein wird mit seiner Eintragung in das Vereinsregister zum rechtsfähigen Verein (§§ 21, 55 ff. BGB). Beide können sich also nicht eintragen lassen, ohne ihre Rechtsform zu ändern. Fraglich ist in solchen Fällen, ob und gegebenenfalls wie sich die fehlende Eintragungsmöglichkeit auf die Rechtsfähigkeit der Gesellschaft und damit auch auf ihre Erbfähigkeit auswirkt.

Der BGH hat sich in seiner Grundsatzentscheidung zur Rechtsfähigkeit der Außen-GbR über mögliche, aus der fehlenden Publizität resultierende Bedenken hinweggesetzt und die Registerfähigkeit nicht zur Voraussetzung von materieller Rechtsfähigkeit und prozessualer Parteifähigkeit erhoben.³⁹⁷ Das argumentative Gewicht der fehlenden Registerpublizität hält der BGH für die Frage der Rechtsfähigkeit offenbar sogar für so gering, dass er sich in den Entscheidungsgründen ausschließlich mit ihren Auswirkungen auf die Parteifähigkeit auseinandersetzt.³⁹⁸ Die mit der fehlenden Registrierung einhergehende Gefährdung des Rechtsverkehrs nimmt der BGH in Kauf.

Ob die Schwierigkeiten, die sich aus der fehlenden Publizität ergeben, tatsächlich als so gering einzuschätzen sind, dass es sachgerecht erscheint, der GbR die Rechtsfähigkeit dennoch zuzugestehen, wird von Teilen der

Literatur bezweifelt.³⁹⁹ Der Rechtsverkehr ist damit stets auf die Kooperationswilligkeit der Gesellschafter angewiesen, wenn er sich über den aktuellen Gesellschafterbestand oder die Vertretungsverhältnisse informieren möchte. Zwar wird im Vorfeld einer geschäftlichen Maßnahme hierfür regelmäßig eine Anfrage bei einem der Gesellschafter ausreichen.⁴⁰⁰ Erteilt der Gesellschafter die Auskunft nicht, muss er nämlich damit rechnen, dass das Geschäft nicht zustande kommt. In der Praxis dürften sich Probleme allerdings oftmals in Fällen ergeben, in denen die Daten einer Gesellschaft oder ihrer Gesellschafter zum Zwecke einer haftungsrechtlichen Inanspruchnahme benötigt werden (z.B. als Folge einer deliktischen Handlung). Die Erlangung dieser Informationen wird bei Gesellschaften, die keine Auskünfte erteilen, regelmäßig kaum möglich sein. Dies zu verhindern ist der Zweck der Registerpflicht, der Gesellschaften fast aller Rechtsformen heute unterliegen. Teile der Literatur fordern deshalb, die GbR ebenfalls eintragungspflichtig zu machen.⁴⁰¹ Zumindest nach geltender Gesetzeslage und Rechtsprechung bedarf es einer solchen Eintragung allerdings nicht. Ungeachtet der bestehenden Vorbehalte ist die Außen-GbR rechtsfähig.

Wird die Außen-GbR jedoch auch ohne Eintragung im allgemeinen Rechtsverkehr als rechtsfähig anerkannt, spricht die fehlende Registerpublizität nicht gegen die Erbfähigkeit der Außen-GbR und des nichtrechtsfähigen Vereins.⁴⁰² Mutet man dem rechtsgeschäftlichen Gläubiger einer nicht eintragungsfähigen Gesellschaft zu, sich die zur Durchsetzung seiner Ansprüche notwendigen Informationen bei der Gesellschaft direkt zu beschaffen, kann nichts anderes für einen Nachlassgläubiger gelten. Ihn hierfür an die Gesellschafter zu verweisen, ist konsequent und steht im Einklang mit dem erbrechtlichen System der Nachlassabwicklung. Zwar ließe sich argumentieren, der Nachlassgläubiger habe sich ursprünglich eine natürliche Person als Schuldner ausgesucht und müsse sich deshalb nicht auf die widrigen Ermittlungen im Zusammenhang mit einer nicht registrierten, erbenden Gesellschaft verweisen lassen. Allerdings trifft auch denjenigen, der deliktisch durch eine nicht registrierte Gesellschaft zu Schaden kommt, die Obliegenheit, gegen einen nicht frei gewählten Schuldner vorzugehen. Das mit einer Erben-GbR als Schuldnerin verbundene Ermittlungsrisiko ist daher nicht höher, als wenn der Nachlassgläubiger im gewöhnlichen, nicht

erbrechtlichen Verkehr mit einer GbR in geschäftliche Verbindung tritt oder von einer solchen deliktisch geschädigt wird. Auch Sinn und Zweck der verschiedenen Erbentätigkeiten (z.B. die Mitwirkung an der Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft, Kommunikation mit Behörden wie dem Nachlassgericht) setzen nicht zwingend voraus, dass die erbende Gesellschaft in einem öffentlichen Register geführt wird.

Die fehlende Registerpublizität spricht folglich nicht dagegen, nicht eintragungsfähige Gesellschaften als erbfähig anzusehen.

5. Erbscheinsfähigkeit

Fraglich ist, ob die Regelungen über den Erbschein (§§ 2353 ff. BGB) der Erbfähigkeit von Gesellschaften entgegenstehen. Sollte eine erbende Gesellschaft nicht erbscheinsfähig sein, d.h. aus verfahrensrechtlichen Gründen keinen Erbschein erlangen können, könnte dies dagegen sprechen, der Gesellschaft die materielle Erbfähigkeit zuzuerkennen. Denn nicht immer kann die Funktion des Erbscheins auf anderem Wege kompensiert werden, da das Gesetz teilweise ausdrücklich die Vorlage eines Erbscheins verlangt.⁴⁰³ Zwar muss grundsätzlich zwischen dem materiellen Recht und dem formellen, »dienenden« Verfahrensrecht getrennt werden.⁴⁰⁴ Auch existiert kein Automatismus, wonach formalrechtliche Konflikte oder Unvereinbarkeiten zwingend eine materielle Rechtsposition ausschließen müssten.⁴⁰⁵ Zumindest in Bezug auf die GbR gilt dieses »Unabhängigkeitsprinzip« jedoch nicht uneingeschränkt, da der BGH der Außen-GbR die Rechtsfähigkeit ausdrücklich nur insoweit zuerkannt hat, wie der jeweiligen Rechtsposition keine rechtlichen – auch formalrechtlichen – Gesichtspunkte entgegenstehen.⁴⁰⁶ Im Folgenden wird daher zunächst untersucht, ob formalrechtliche, an den Erbschein anknüpfende Hindernisse existieren. Anschließend soll gegebenenfalls zu den materiellrechtlichen Auswirkungen Stellung bezogen werden.

Das Erbscheinsverfahren kann als eine verfahrensrechtliche Folge des in §§ 1922 Abs. 1, 1942 Abs. 1 BGB verankerten Vonselbsterwerbs verstanden werden.⁴⁰⁷ Im Gegensatz zum Antrittserwerb, bei dem der Erwerb der Erbschaft ein aktives Handeln des Erben erfordert⁴⁰⁸, vollzieht

sich der Übergang der Erbschaft im Falle des Vonselbsterwerbs oft im Stillen, ohne dass die Hinterbliebenen über die Erbfolge und die Identität des Erben Bescheid wissen. Unter Umständen können langwierige Ermittlungen notwendig sein, die bisweilen dazu führen, dass eine ursprünglich als Erbe angesehene Person sich später als Nichterbe herausstellt. Einer in dieser Zwischenphase bestehenden Rechtsunsicherheit kann mit dem Erbschein begegnet werden. Der vom Erbprätendenten vorgelegte Erbschein liefert dem Rechtsverkehr und den öffentlichen Registerämtern (z.B. dem Grundbuchamt, § 35 Abs. 1 GBO) zwar keinen unanfechtbaren Beweis, jedoch zumindest ein zur widerleglichen Vermutung erhobenes Indiz dafür, dass die auf dem Erbschein eingetragene Person tatsächlich Erbe geworden ist (§ 2365 BGB). Der Erbschein weist den Erben als solchen aus und dient als Legitimationsnachweis somit zunächst dem geschäftlichen Interesse des Erbscheinbesitzers. Darüber hinaus erfüllt der Erbschein auch eine Schutzfunktion für den Rechtsverkehr. Erwirbt ein Dritter von der im Erbschein eingetragenen Person einen Nachlassgegenstand oder leistet er an den darin ausgewiesenen Erben aufgrund eines zur Erbschaft gehörenden Rechts, so wird sein guter Glaube an die Erbenstellung des Eingetragenen geschützt (§§ 2366, 2367 BGB). Neben seiner Publizitätsfunktion entfaltet der Erbschein somit Gutglaubenswirkungen.

Ist eine Gesellschaft als Erbin eingesetzt, kann der Erbschein seine soeben skizzierte Funktion nur dann im vollen Umfang erfüllen, wenn sich alle zur Identifizierung der Gesellschaft und zur Klärung ihrer Vertretungsverhältnisse notwendigen Informationen aus dem Erbschein selbst ergeben oder sich ergänzend aus öffentlichen Registern entnehmen lassen. Denn nur in diesem Fall kann ein Dritter verifizieren, ob einerseits die Gesellschaft auch Erbin geworden ist und ob sein Gegenüber für diese tatsächlich die Vertretungsberechtigung besitzt.

a) Registerfähige Gesellschaften

Bei den registerfähigen und registerpflichtigen Gesellschaften lassen sich Erbenstellung und Vertretungsmacht unproblematisch feststellen.⁴⁰⁹ Erbt beispielsweise eine OHG oder eine GmbH, so werden allein durch die eindeutige Bezeichnung der Gesellschaft im Erbschein die Interessen des

Rechtsverkehrs gewahrt. Möchte ein Dritter mit der Gesellschaft ein Geschäft über einen Nachlassgegenstand abschließen, kann er mithilfe der im Erbschein angegebenen Gesellschaftsbezeichnung die Existenz der Gesellschaft sowie die Vertretungsbefugnis seines Gegenübers im Handelsregister überprüfen. Gleiches gilt für jemanden, der die Gesellschafter in die Haftung nehmen und zu diesem Zweck den Gesellschafterbestand ermitteln möchte. Soweit das Handelsregister unrichtig ist, wird der Rechtsverkehr in seinem Vertrauen auf die Richtigkeit der Angaben durch § 15 HGB geschützt.

Für den Erbschein reicht es daher aus, die registerfähige Gesellschaft allein mit ihren wesentlichen Identifizierungsmerkmalen einzutragen (Firma bzw. Name, Rechtsform, Sitz bzw. Geschäftsanschrift). Weitere Angaben – beispielsweise zum Gesellschafterbestand oder zur Vertretung – wären nicht nur überflüssig, sondern im Falle von späteren Veränderungen auch irreführend, da der Erbschein dadurch inhaltlich fehlerhaft würde. Unter Umständen wäre der Erbschein dann zu berichtigen oder einzuziehen (§ 2361 BGB), wodurch sich das Verfahren unnötig verkomplizieren würde. Ein Blick in das Handelsregister ist hier ausreichend.

Zumindest in Bezug auf registerfähige Gesellschaften bereitet das Erbscheinsverfahren folglich keine Schwierigkeiten. Gegen ihre Erbfähigkeit kann es insoweit nicht eingewandt werden.

b) Nicht registerfähige Gesellschaften

Weniger eindeutig ist die Situation bei den nicht registerfähigen Gesellschaften.⁴¹⁰ Da hier dem Erbschein kein Handelsregister oder anderes öffentliches Register ergänzend zur Seite steht, ist fraglich, ob im Erbschein die Bezeichnung der Gesellschaft allein ausreichend ist oder ob zusätzlich noch weitere Angaben erfolgen müssen.

(1) Eintragungsmethoden

Bei überschlägiger Betrachtung sind drei Eintragungsmethoden denkbar: die alleinige Eintragung der Gesellschafter, die alleinige Eintragung der

Gesellschaft unter ihrem Namen und die Kombination aus beidem.

(a) Isolierte Eintragung der Gesellschafter

Nach der alten, auf dem Verständnis der traditionellen Gesamthandstheorie gründenden Rechtslage war es notwendig, ausschließlich die Mitglieder einer erbenden GbR oder eines nichtrechtsfähigen Vereins in den Erbschein einzutragen. Im Erbschein waren wie auch nach heutiger Rechtslage die berufenen Erben zu bezeichnen.⁴¹¹ Da die Gesellschaft als solche jedoch weder rechtsnoch erbfähig sein sollte, konnten nur die Mitglieder selbst erben.

Mit der Anerkennung der modernen Gesamthandslehre hat sich diese Praxis überholt. Erbe ist der rechtsfähige Verband als solcher. Würde man ungeachtet dessen allein die Gesellschafter in den Erbschein eintragen, wären im Ergebnis Rechtsträger ausgewiesen, die tatsächlich nicht Erben sind. Der Erbschein stünde im Widerspruch zur materiellen Rechtslage. Auch durch eine zweckgerichtete Auslegung – etwa dass es sich bei der Eintragung der Gesellschafter um eine andere Bezeichnung der Gesellschaft handle – ließe sich dieser Widerspruch nicht beheben. Eine solche Eintragung wäre zu unbestimmt. Zumindest theoretisch wäre es nämlich möglich, dass die Gesellschafter Anteilseigner mehrerer personengleicher, namensloser Gesellschaften sind, sodass aus dem Erbschein nicht klar hervorginge, welche dieser Gesellschaften gemeint ist. Die Eintragung der Gesellschafter stünde daher grundsätzlich im Widerspruch zur materiellen Rechtslage, der Erbschein wäre unrichtig im Sinne von § 2361 BGB. Mit diesem Inhalt dürfte ihn das Nachlassgericht nicht ausstellen, da die Voraussetzungen für seine Erteilung (Erbeneigenschaft der eingetragenen Person) nicht vorliegen (§ 2359 BGB). Es ist daher notwendig, (zumindest auch) die Gesellschaft selbst im Erbschein einzutragen.

(b) Isolierte Eintragung der Gesellschaft

Die alleinige Eintragung der Gesellschaft mit ihrem geschäftlichen Namen unter Hinzufügung von Rechtsformzusatz und Geschäftsanschrift besäße

den Vorteil einer hohen Flexibilität. Änderungen innerhalb der Gesellschaft, die sich nicht auf die eingetragenen Angaben beziehen (z.B. Änderungen im Gesellschafterbestand oder in der Vertretungsbefugnis), hätten keine Auswirkungen auf die inhaltliche Richtigkeit des Erbscheins.

Allerdings wäre ein solch rudimentär ausgestalteter Erbschein für den Rechtsverkehr weitgehend wertlos. Da die lückenfüllende Funktion des Registers bei registerunfähigen Gesellschaften nicht zum Tragen kommt, wäre nicht erkennbar oder ermittelbar, welche Personen sich hinter der Gesellschaft als potentielle Haftungssubjekte verbergen und wer zur Vertretung der Gesellschaft berechtigt ist. Potentielle Geschäftspartner müssten sich auf die Redlichkeit der den Erbschein vorlegenden Person verlassen.

Selbst wenn man sich vor dem Abschluss eines Geschäfts zur Absicherung den Gesellschaftsvertrag im Original vorlegen lassen würde, bestünde insoweit keine Sicherheit.⁴¹² Zwar enthält dieser wohl immer auch Angaben zur Zusammensetzung des Gesellschafterkreises und zur Vertretungsberechtigung der Gesellschafter. Und selbst wenn letzteres nicht der Fall sein sollte, geben die §§ 714, 709 BGB insoweit Aufschluss über die Vertretungsverhältnisse, als unabhängig von der konkreten Vertretungsregelung jedenfalls alle Gesellschafter gemeinsam die Gesellschaft vertreten können.⁴¹³ Jedoch kann der Gesellschaftsvertrag als historische Urkunde nur Zeugnis über die rechtliche Situation zu einem bestimmten Zeitpunkt (dem der Entstehung der Gesellschaft) ablegen. Er spiegelt spätere Änderungen innerhalb der Gesellschaft grundsätzlich nicht wider und taugt damit nicht zum Beweis »negativer Tatsachen«.⁴¹⁴ Soll beispielsweise ein Gesellschafterwechsel stattfinden, genügt hierfür (sofern der Gesellschaftsvertrag die Abtretung grundsätzlich erlaubt) allein die Einigung zwischen dem Alt- und dem Neugesellschafter. In formaler Hinsicht vollzieht sich der Wechsel außerhalb der Gesellschaftsvertragsurkunde. Für die Übereinstimmung von Gesellschaftsvertrag und tatsächlicher Situation streitet weder eine gesetzliche Vermutung, noch wird der gute Glaube an das Fortbestehen der Umstände rechtlich geschützt.⁴¹⁵ Selbst wenn die Gesellschafter bei jeder Änderung die Gesellschaftsvertragsurkunde erneuern, kann daraus nicht geschlossen werden, dass es sich bei dem verwendeten Dokument

auch um die letzte Vertragsfassung handelt, sofern eine physische Vernichtung der Altverträge nicht sichergestellt ist. Eine Gesellschaftsvertragsurkunde taugt daher regelmäßig nicht als zuverlässiger Nachweis für gegenwärtige Umstände.

Die gleichen Erwägungen gelten erst Recht für mögliche andere, zeitlich später entstandene gesellschaftsbezogene Urkunden, z.B. Bestätigungserklärungen, in denen alle (vorgeblichen) Gesellschafter die behaupteten Vertretungsbefugnisse und den angeblichen Gesellschafterbestand schriftlich bestätigen, oder Ermächtigungserklärungen, mit denen sich die Gesellschafter gegenseitig zur organschaftlichen Vertretung ermächtigen.⁴¹⁶ Auch damit lässt sich nicht ausschließen, dass noch weitere, übergangene Gesellschafter existieren oder sich die Vertretungsbefugnisse nach der Erstellung einer solchen Urkunde wieder geändert haben.

Der Rechtsverkehr würde in seinem Vertrauen auf die behauptete Vertretungsmacht allerdings dann hinreichend geschützt, wenn man auf das Vorlegen eines Gesellschaftsvertrags den Rechtsscheinstatbestand des § 172 BGB anwenden könnte. Gemäß § 172 Abs. 1 BGB steht die Vorlage einer Vollmachtsurkunde der Mitteilung einer Bevollmächtigung durch den Vollmachtgeber gleich. Die Vertretungsmacht gilt solange als fortbestehend, bis die Vollmachtsurkunde dem Vollmachtgeber zurückgegeben oder für kraftlos erklärt wird (§ 172 Abs. 2 BGB). §§ 172, 173 BGB schützen somit das Vertrauen des Verwendungsgegners auf das Bestehen und Andauern der Vertretungsmacht.

Eine direkte Anwendung von § 172 BGB auf den Gesellschaftsvertrag scheitert indes an der Tatsache, dass die vertretungsberechtigten Gesellschafter nicht Bevollmächtigte der Gesellschaft sind, sondern als deren organschaftliche und somit gesetzliche Vertreter agieren.⁴¹⁷ Zum Teil wird in der Literatur jedoch für eine analoge Anwendung plädiert.⁴¹⁸ Neben dem Vorhandensein einer planwidrigen Regelungslücke müsste man den Gesellschaftsvertrag dafür jedenfalls in seiner Funktionsweise einer Vollmachtsurkunde gleichstellen können. Letzteres wird man jedoch verneinen müssen.⁴¹⁹ Die Vollmachtsurkunde wird zur externen Verwendung erteilt. Sie soll ausschließlich zum Nachweis der Vertretungsmacht gegenüber dem Verwendungsgegner dienen und erfüllt

daneben keine weiteren Zwecke. In der Regel ist ihre Verwendung sachlich oder zeitlich begrenzt. Sie ist darauf ausgelegt, durch körperliche Rückgabe oder Kraftloserklärung (§§ 175 f. BGB) jederzeit aus dem Verkehr gezogen zu werden. All diese Eigenschaften besitzt ein Gesellschaftsvertrag nicht. Der Gesellschaftsvertrag ist prinzipiell ein geschäftsinternes Dokument. Er hat primär die Aufgabe, die Rechtsverhältnisse zwischen den Gesellschaftern klarzustellen und gerichtsfest zu fixieren. Da er neben den Bestimmungen zur Vertretungsmacht in aller Regel eine Fülle weiterer Regelungen und Erklärungen enthält, die nicht für die Öffentlichkeit bestimmt sind (geschäftliche Interna), ist er grundsätzlich nicht zur Verwendung im Außenverkehr vorgesehen.⁴²⁰ Der Gesellschaftsvertrag ist entsprechend seiner Natur als Grundlagengeschäft darauf ausgelegt, über die gesamte Dauer der Gesellschaft Geltung zu beanspruchen und nicht bei jeder Veränderung innerhalb der Gesellschaft neu abgefasst zu werden. Verändern sich bestimmte Parameter, wird aus praktischen Gründen für gewöhnlich ein separater Nachtrag einer kompletten Neufassung vorgezogen.⁴²¹

Diese Gesichtspunkte verdeutlichen, dass Vollmachtsurkunde und Gesellschaftsvertrag nicht vergleichbare Rechtsinstrumente sind. Ihre Gleichstellung wäre darüber hinaus praxisfern und ein Fallstrick für die Gesellschafter. Die Gesellschafter müssten die Gesellschaftsvertragsurkunde bei jeder Veränderung gemeinsam berichtigen oder neu abfassen.⁴²² Diesen Aufwand dürfte kaum jemand betreiben wollen. Die Gefahr, dass die Vertragsurkunde einer neuen Rechtslage nicht angepasst wird und die Gesellschaft deshalb nach Rechtsscheingrundsätzen haftet, ließe sich zwar mit dem Argument rechtfertigen, dass in diesen Fällen ein Verschulden der Gesellschaft gegen sich selbst vorliegt. Sinn einer zweckmäßigen Rechtsdogmatik ist allerdings auch, Missverständnisse zwischen den Beteiligten durch entsprechende Verfahrensgrundsätze zu vermeiden. Deshalb sollte man den Gesellschaftsvertrag solange nicht unter das Regime der §§ 172 ff. BGB stellen, wie bessere und zumindest gleich effektive Methoden zum Schutze des Rechtsverkehrs existieren (z.B. die gemeinsame Eintragung von Gesellschaft und Gesellschaftern, dazu im folgenden Abschnitt (c)).

Darüber hinaus beschränken sich die Wirkungen des § 172 BGB ohnehin nur auf Vertretungsfragen und erzeugen keinen Rechtsschein im Hinblick auf die Fortdauer einer Mitgliedschaft im Personenverband. Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, könnte die Vorschrift demjenigen also nicht helfen, der auf die Mitgliedschaft des ausgeschiedenen Gesellschafters als akzessorischen Haftungsschuldner vertraut hat. Auch mit allgemeinen Rechtsscheinerwägungen ließe sich eine Haftung des ausgeschiedenen Gesellschafters nur schwer begründen. Zunächst wäre schon der Rechtsschein als solcher zweifelhaft, da der Geschäftsverkehr nach derzeitiger Praxis redlicherweise nicht darauf vertrauen kann, dass bei Gesellschafterwechseln stets eine neue Gesellschaftsvertragsurkunde erstellt und die alte vernichtet wird. Darüber hinaus müsste jedenfalls eine Zurechnung ausscheiden. Der Ausgeschiedene hat praktisch keine effektive Handhabe, sein Ausscheiden auf der Vertragsurkunde zu vermerken oder diese von den verbleibenden Gesellschaftern zum Zwecke ihrer Vernichtung herauszuverlangen.

Die alleinige Eintragung der Gesellschaft in den Erbschein würde im Ergebnis somit dazu führen, dass der Erbschein im Rechtsverkehr – auch unter Zuhilfenahme weiterer Urkunden – nicht seiner gesetzlichen Funktion gerecht werden kann. Die Eintragungsmethode ist als ungeeignet abzulehnen.

(c) Gemeinsame Eintragung von Gesellschaft und Gesellschaftern

Fraglich ist, ob die kombinierte Eintragung von Gesellschaft und sämtlichen Gesellschaftern (auch der nicht vertretungsberechtigten Gesellschafter) Abhilfe schaffen kann, z.B. in der Form »GbR XY, bestehend aus A, B und C«. ⁴²³ Für den Rechtsverkehr wäre dann einerseits ohne weiteres erkennbar, dass allein die Gesellschaft Erbin ist. Der Erbschein würde zugleich die typischerweise besonders wichtige Information zum Gesellschafterkreis enthalten. Mit der Eintragung der Gesellschafter würde offenkundig, welche Subjekte als potentielle akzessorische Haftungsschuldner zur Verfügung stehen. Zudem ließen sich daraus zuverlässig die Vertretungsbefugnisse für die Gesellschaft ableiten: Sofern die im Erbschein aufgelisteten Gesellschafter gemeinsam handeln oder wechselseitige Vollmachten vorlegen, wäre die wirksame aktive

Vertretung der Gesellschaft sichergestellt.⁴²⁴ Für die passive Vertretung würde es bereits ausreichen, dass die Willenerklärung nur einem der aufgeführten Gesellschafter zugeht.⁴²⁵ Zusätzliche Angaben zur Vertretungsbefugnis der Gesellschafter wären folglich nicht zwingend notwendig.⁴²⁶

Formalrechtlich spricht nichts gegen die Hinzunahme der Gesellschafter in den Erbschein. Die §§ 2353 ff. BGB enthalten keinen abschließenden Katalog der in den Erbschein eintragungsfähigen Tatsachen.⁴²⁷ Zudem ist die kumulative Eintragung von Gesellschaft und Gesellschaftern auch in anderen Bereichen des Zivilrechts anerkannt (z.B. in § 47 Abs. 2 S. 1 GBO, § 162 Abs. 1 S. 2 HGB, § 5 Abs. 1 Nr. 2 MarkenV, § 4 Abs. 2 Nr. 1 lit. b PatV, § 30 Abs. 2 Nr. 1 GenG).

Auch hier stellt sich allerdings die Frage, wie sich Änderungen im Gesellschafterbestand auswirken. Die Aufnahme der Gesellschafter in den Erbschein wäre nur dann von Vorteil, wenn sich der Rechtsverkehr auf die Richtigkeit dieses Zusatzes verlassen könnte, zumindest aber in seinem Vertrauen hierauf geschützt würde.

(i) Richtigkeitsgewähr durch amtliche Einziehung des Erbscheins

Auf die inhaltliche Aussagekraft des Erbscheins wäre nur Verlass, wenn die gesetzlichen Regelungen sicherstellen, dass der Erbschein im Falle eines nachträglichen Gesellschafterwechsels umgehend von Amts wegen berichtigt oder aus dem Verkehr gezogen wird. Eine versehentliche oder missbräuchliche Verwendung wäre damit ausgeschlossen. Tatsächlich stellt das Gesetz mit § 2361 BGB eine Vorschrift bereit, die unter bestimmten Voraussetzungen die Einziehung eines unrichtigen Erbscheins durch das Nachlassgericht anordnet. Mit der Einziehung trifft den Erben die Pflicht, den Erbschein an das Nachlassgericht körperlich zurückzugeben.⁴²⁸ Zugleich wird der Erbschein kraftlos, entfaltet somit keine Rechtswirkungen mehr (§ 2361 Abs. 1 S. 2 BGB). Eine den Rechtsverkehr irreführende Weiterverwendung des unrichtigen Erbscheins wird dadurch verhindert.

Fraglich ist, ob der Erbschein unrichtig wird und somit eingezogen gehört,

wenn sich die Zusammensetzung des Gesellschafterbestands nach seiner Erteilung ändert. Der Begriff der Unrichtigkeit des § 2361 BGB ist in Rechtsprechung und Literatur umstritten. Nach herrschender Meinung wird ein Erbschein unrichtig, wenn die Voraussetzungen für seine Erteilung nicht mehr vorhanden sind, d.h. die zur Begründung des Antrags erforderlichen Tatsachen nicht mehr im Sinne von § 2359 BGB vorliegen.⁴²⁹ Ausreichend ist danach, dass sich irgendein Umstand, der im Antrag nach § 2354 BGB anzugeben war und der Eingang in den Erbschein gefunden hat, geändert hat. Veränderungen des Gesellschafterkreises würden folglich bedeuten, dass der Erbschein unrichtig wird.

Nach anderer Auffassung machen nur solche unzutreffenden Angaben den Erbschein unrichtig, die an der Richtigkeitsvermutung des § 2365 BGB und damit auch am öffentlichen Glauben nach §§ 2366, 2367 BGB teilnehmen.⁴³⁰ Gemäß § 2365 BGB wird vermutet, dass der im Erbschein angegebene Erbe tatsächlich Erbe ist und nicht durch andere als die genannten Anordnungen beschränkt wird. Die hier in Frage stehende Bezeichnung der Gesellschafter wäre von dieser Vermutung dem Wortlaut nach nicht erfasst, da der Gesellschafterbestand mit der Identität der Gesellschaft als Erbin nicht unmittelbar zusammenhängt. Zwischen der Erbeneigenschaft der Gesellschaft und der Frage, wer an der Erbin gesellschaftsrechtlich beteiligt ist oder sie organschaftlich vertritt, ist zu trennen.⁴³¹ Der Erbschein wäre nach dieser Auffassung selbst dann nicht unrichtig im Sinne von § 2361 BGB, wenn die Gesellschafterbezeichnung falsch ist oder dies nachträglich wird.

Ein solchermaßen eng verstandener Unrichtigkeitsbegriff erscheint jedoch nicht sachgerecht und ist deshalb zugunsten der herrschenden Auffassung abzulehnen. Es vermag nicht einzuleuchten, weshalb ein inhaltlich fehlerhafter Erbschein, der ein grundsätzliches Vertrauen auf alle in ihm enthaltenen Angaben hervorruft, bei einzelnen unzutreffenden Angaben der Einziehung unterliegen soll, bei anderen hingegen im Verkehr bleiben darf. Zwar erscheint es prinzipiell berechtigt, den guten Glauben durch §§ 2365 ff. BGB nur in engen Grenzen zu schützen, wenn damit ein irreversibler Eingriff in die Rechte des tatsächlich materiell Berechtigten verbunden ist (Eigentumsverlust bei § 2366 BGB, Verlust einer Forderung

bei § 2367). Bei der Erbscheinseinziehung geht es allerdings nicht um ähnlich schwere Folgen, sondern um die schlichte Erwägung, ob es einen unverhältnismäßigen Aufwand darstellt, einen inhaltlich fehlerhaften Erbschein aus dem Verkehr zu ziehen. Da sich der Rechtsverkehr gewöhnlicherweise auf den Erbschein verlassen wird und sein Vertrauen nicht deshalb schutzunwürdig erscheint, weil nicht jede Tatsache in den Genuss der Vermutungsregel des § 2365 BGB gelangt, ist es aus Gründen der Klarheit und Berechenbarkeit des Rechtsverkehrs zweckmäßig, den Erbschein auch bei einfachen Fehlern nach § 2361 BGB einzuziehen. Zwar besteht auch in diesem Fall keine Gewähr dafür, dass jeder unrichtige Erbschein tatsächlich an das Nachlassgericht gelangt, da die Einziehung die zuverläßliche Kenntnis des Gerichts von der Unrichtigkeit voraussetzt, die Gesellschafter das Nachlassgericht aber unter Umständen nicht informieren. Mit der Pflicht zur Einziehung steigt aber zumindest die statistische Wahrscheinlichkeit, dass sich eine geringere Anzahl fehlerhafter Erbscheine im Umlauf befindet. Kommt dem Nachlassgericht irgendein Anhaltspunkt dafür zur Kenntnis, dass der Erbschein unrichtig geworden sein kann, muss es aufgrund seiner Amtermittlungspflicht den Sachverhalt ermitteln und gegebenenfalls tätig werden.⁴³² Im Ergebnis ist es daher vorzugswürdig, den Erbschein auch dann als »unrichtig« anzusehen, wenn seine Angaben zum Gesellschafterbestand nachträglich unzutreffend werden. Dass es damit insbesondere bei großen Gesellschaften mit häufigen Veränderungen im Gesellschafterkreis wiederholt zur Einziehung des Erbscheins kommen kann, wegen des im Regelfall ohnehin nur temporären Gebrauchs des Erbscheins aber nicht kommen muss, ist als Folge der fehlenden Registerpublizität hinzunehmen.⁴³³

Durch das Instrument der Erbscheinseinziehung werden im Erbschein enthaltene Angaben zum Gesellschafterkreis nicht registerfähiger Gesellschaften somit grundsätzlich verlässlich. Dem Restrisiko einer missbräuchlichen Verwendung kann mit den Gutglaubensregelungen begegnet werden (dazu im Folgenden).

(ii) Schutz des in die Richtigkeit des Erbscheins gesetzten Vertrauens

Benutzen die Gesellschafter einen unrichtig gewordenen Erbschein trotz

der Unrichtigkeit weiter, stellt sich die Frage, inwieweit der Rechtsverkehr durch die Vorschriften der §§ 2365 ff. BGB geschützt wird. Wie bereits dargelegt, erstreckt sich die Vermutungsregel des § 2365 BGB ihrem Wortlaut nach nur auf die Person des Erben, d.h. im Falle einer erbenden Gesellschaft nicht auch auf die Identität ihrer Gesellschafter (siehe oben [S. 109](#)). Fraglich ist, ob man die Vorschrift insoweit teleologisch erweitert auslegen kann. Nur wenn zugleich das Vertrauen des Erklärungsgegners in den Gesellschafterbestand der erbenden Gesellschaft geschützt wird, stellt der Erbschein ein vollwertiges Zeugnis über das Erbrecht dar. Hierzu zwei Beispielsfälle:

Beispielsfall 14: A und B sind Gesellschafter einer als Erbin eingesetzten X-GbR. Die Gesellschafter sind nur gemeinsam zur Vertretung befugt. Der vom Nachlassgericht erteilte Erbschein lautet auf die »X-GbR bestehend aus A und B«. Im Anschluss daran tritt C in die Gesellschaft ein. Unter Vorlage des Erbscheins verkaufen und übereignen A und B dem K ein zum Nachlass gehörendes Gemälde. C hat zu keinem Zeitpunkt seine Zustimmung erteilt.

Bezieht man die Gutglaubenswirkungen der §§ 2365 f. BGB ausschließlich auf die Person des Erben, hat K kein Eigentum am Gemälde erworben. Zwar war die X-GbR dinglich Berechtigte und der Erbschein insoweit auch inhaltlich richtig. Allerdings konnten A und B aufgrund der Gesamtvertretungsregelung die X-GbR nicht alleine vertreten und somit auch nicht wirksam ohne die Beteiligung des C über das Gemälde verfügen. Das Vertrauen des K auf den im Erbschein eingetragenen Gesellschafterbestand und die daraus ableitbare Vertretungsbefugnis von A und B wird durch § 2366 BGB nicht geschützt.

Zu einem anderen Ergebnis gelangt man, wenn man die Gesellschafter in den Anwendungsbereich der §§ 2365 ff. BGB einbezieht. Zugunsten des nicht bösgläubigen K gilt der Erbschein dann auch hinsichtlich des Gesellschafterbestands als richtig. Gelten für die dingliche Verfügung infolge dieser Fiktion nur die im Erbschein ausgewiesenen A und B als Gesellschafter (und nicht auch C), konnten A und B dem K das Gemälde im Namen der X-GbR wirksam übereignen. K hätte somit Eigentum erworben. Das schuldrechtliche Kausalgeschäft hingegen wäre im Falle der fehlenden Genehmigung durch C trotzdem endgültig unwirksam, da

sich § 2366 BGB nur auf das dingliche Verfügungsgeschäft bezieht.⁴³⁴ Die GbR könnte folglich von K die Rückübereignung des Gemäldes aus § 812 BGB verlangen. Etwas anderes würde nur gelten, wenn man §§ 2366 f. BGB in diesen Fällen zusätzlich analog auf das Kausalgeschäft anwendet⁴³⁵ oder dessen Wirksamkeit auf Grundlage allgemeiner Rechtsscheinserwägungen befürwortet.⁴³⁶

Beispielsfall 15: A, B und C sind Gesellschafter einer als Erbin eingesetzten Y-GbR. Die Gesellschafter sind einzelvertretungsberechtigt. Der vom Nachlassgericht erteilte Erbschein lautet auf die »Y-GbR bestehend aus A, B und C«. Im Anschluss daran scheidet C aus der Gesellschaft aus. Unter Vorlage des Erbscheins verkauft A dem K ein zum Nachlass gehörendes Fahrzeug. Aufgrund eines unerkannten Bremsanlagenmangels kommt K während einer Fahrt zu Schaden. K verlangt vom einzig solventen C Schadensersatz.

K hätte nur dann einen Anspruch gegen C, wenn C für die Schlechtleistung der Y-GbR und den daraus resultierenden Mangelfolgeschaden akzessorisch haften müsste. C war zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses allerdings bereits nicht mehr Gesellschafter der Y-GbR, müsste für diese Neuverbindlichkeit an sich nicht eintreten. Die Gesellschaftereigenschaft des C würde zugunsten des K jedoch widerleglich vermutet, wenn von § 2365 BGB auch der im Erbschein angegebene Gesellschafterbestand erfasst wäre. In diesem Fall müsste C beweisen, dass er zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses bereits aus der Gesellschaft ausgeschieden war.⁴³⁷ Gelingt ihm dies mangels gerichtsfester Dokumentationen nicht, ist der Haftungsanspruch gegen C begründet.

Die Beispielsfälle veranschaulichen, dass die Aufnahme der Gesellschafter in den Erbschein nur Sinn ergibt, wenn das Vertrauen in diese Angaben rechtlich geschützt wird. Ob zu diesem Zweck eine Einbeziehung des Gesellschafterbestands in den Anwendungsbereich der §§ 2365 ff. BGB erfolgen darf, ist zweifelhaft.

Hierzu ist ein Blick auf die jüngere Entwicklung zur Grundbuchfähigkeit der GbR hilfreich. Nachdem es auch in den Jahren nach der Grundsatzentscheidung des BGH zur Rechtsfähigkeit der Außen-GbR⁴³⁸

herrschende Praxis blieb, allein die Gesellschafter der Grundstückseigentum besitzenden GbR in das Grundbuch aufzunehmen⁴³⁹, hatte der BGH mit Urteil vom 4. Dezember 2008⁴⁴⁰ entschieden, dass auch die GbR selbst unter ihrem Namen in das Grundbuch eingetragen werden könne. Die GbR ist seitdem formell grundbuchfähig. Die damit verbundenen, aus der fehlenden Registerpublizität der GbR resultierenden Probleme übergang der BGH mit einem Aufruf an den Gesetzgeber tätig zu werden.⁴⁴¹ Im Sommer 2009 reagierte der Gesetzgeber auf dieses Urteil unter anderem mit einer Änderung von § 47 GBO und § 15 GBV sowie der Einführung des § 899a BGB.⁴⁴² Seitdem sind neben der GbR auch ihre Gesellschafter in das Grundbuch aufzunehmen (§ 47 Abs. 2 S. 1 GBO) und die Angaben im Falle eines Gesellschafterwechsels zu berichtigen (§ 82 S. 3 GBO). Zugleich erstreckt sich der öffentliche Glaube der §§ 892 f. BGB über die Eigentümerstellung der in das Grundbuch eingetragenen GbR hinaus auch auf die dort eingetragenen Gesellschafter (§ 899a S. 2 BGB). Man kann sagen, dass damit zumindest ein Teil der registerrechtlichen Publizitätsfunktion in das Grundbuch übertragen worden ist.⁴⁴³ Um die Vorschrift nicht leer laufen zu lassen und den Erwerb nach § 899a BGB kondiktionsfest zu machen, wird in der Literatur zu Recht gefordert, die Wirkungen der Vorschrift auch auf das Kausalgeschäft zu erstrecken.⁴⁴⁴

Der Gesetzgeber hat das Problem der fehlenden Registerpublizität der GbR in grundbuchrechtlicher Hinsicht folglich dadurch gelöst, dass er nunmehr auch eine Eintragung der Gesellschafter in das Grundbuch vorschreibt und diese Eintragung am öffentlichen Glauben der §§ 891 ff. BGB teilhaben lässt. Die ursprüngliche Ausgangslage ist durchaus mit der beim Erbschein vergleichbar. Nicht zuletzt sind die Vorschriften der §§ 2365 ff. BGB denen der §§ 891 ff. BGB strukturell nachgebildet.⁴⁴⁵ Die Problematik sollte daher parallel gelöst werden. Daraus, dass der Gesetzgeber im Zuge der Reform nicht auch die Erbscheinsvorschriften entsprechend angepasst hat, lässt sich kein Gegenargument herleiten, da die Problematik der fehlenden Registerfähigkeit im Rahmen des Erbrechts und speziell beim Erbschein ungleich seltener vorkommt und soweit ersichtlich bisher nicht diskutiert worden ist. Es ist deshalb sinnvoll und geboten, auch die Gesellschafter einer Erben-GbR unter den öffentlichen Glauben des Erbscheins zu stellen – genauso wie dies § 47 Abs. 2 GBO

und § 899a BGB im Hinblick auf das Grundbuch bereits heute gewährleisten. Rechtstechnisch könnte man auf eine Analogie zu diesen Paragrafen zurückgreifen. Eine planwidrige Regelungslücke liegt vor, weil der historische Gesetzgeber, auf den die Erbscheinsvorschriften zurückgehen, nach der damals vorherrschenden traditionellen Gesamthandslehre keine Gesellschaften kannte, die zwar rechtsfähig, zugleich aber nicht auch registerfähig sein sollten. Dass zeitgleich mit § 899a BGB nicht auch eine entsprechende Norm für den Erbschein eingeführt wurde, dürfte allein der Tatsache geschuldet sein, dass der Gesetzgeber sich der größtenteils gleichlaufenden Problematik wegen der Seltenheit der Fallgruppe nicht bewusst war.

Würde man eine analoge Anwendung von § 47 Abs. 2 GBO, § 899a BGB verneinen, bliebe nur ein Rückgriff auf allgemeine Rechtsscheinerwägungen, deren Voraussetzungen im Einzelnen jedoch umstritten und nicht in allen Facetten eindeutig sind.⁴⁴⁶ Im Falle einer unwirksamen organschaftlichen Vertretung der GbR (Beispielsfall 14) wäre zu prüfen, ob sich die Gesellschaft den Rechtsschein einer wirksamen Vertretung deshalb zurechnen lassen muss, weil es die Gesellschafter unterlassen haben, den unrichtigen Erbschein vom Nachlassgericht einziehen zu lassen oder zumindest gegen seine Verwendung einzuschreiten. Dass ein nicht mehr den aktuellen Gesellschafterkreis widerspiegelnder Erbschein mittelbar den Rechtsschein einer anderen Vertretungsbefugnis setzt, ist offensichtlich. Problematischer ist der Aspekt der Zurechenbarkeit. Zumindest dann, wenn alle Gesellschafter um das Vorhandensein des Erbscheins wissen, wird man den daraus resultierenden Rechtsschein der Gesellschaft in der Regel auch zurechnen können. Ein Gesellschafterwechsel vollzieht sich nicht im Stillen und es obliegt daher allen Gesellschaftern, die Änderung dem Nachlassgericht anzuzeigen, sodass eine Einziehung nach § 2361 BGB erfolgen kann. Haben indessen nur einzelne Gesellschafter von der Existenz des Erbscheins Kenntnis (z.B. wenn im Beispielsfall 14 A und B den C nicht über den Besitz des Erbscheins aufklären), ist die Zurechenbarkeit des Rechtsscheins weniger eindeutig. Aber auch hier wird man im Ergebnis die Obliegenheitsverletzung von A und B der Gesellschaft und somit mittelbar auch dem C über § 31 BGB analog zurechnen können.⁴⁴⁷ Es entspricht dem Risikoprinzip, demjenigen das

Irrtumsrisiko aufzuerlegen, dessen Sphäre der »Kommunikationsmangel« entspringt und der die Gefahren beherrscht.⁴⁴⁸ Dies ist offensichtlich die Gesellschaft. Ihre Organe haben den Erbschein »in die Welt gesetzt« und als einzige von den Veränderungen innerhalb der Gesellschaft Kenntnis, die den Erbschein unrichtig werden lassen. Der Verwendungsgegner hat dagegen kaum eine Möglichkeit, die Richtigkeit des Erbscheins zu überprüfen, und prinzipiell auch keinen Anlass, ihm zu misstrauen. Die Zurechenbarkeit wird somit im Regelfall gegeben sein. Im Gegensatz zu den §§ 2365 ff. BGB, die nach allgemeiner Meinung keine konkrete Kenntnis vom Erbschein voraussetzen⁴⁴⁹, muss der Verwendungsgegner darüber hinaus gutgläubig sein (d.h. keine positive Kenntnis von der Unrichtigkeit besitzen und die wahren Umstände auch nicht grob fahrlässig verkannt haben) und gerade im Hinblick auf den durch den unrichtigen Erbschein gesetzten Rechtsschein disponieren.⁴⁵⁰ Gleiches hätte für den Fall zu gelten, dass ein Dritter gerade im Vertrauen auf die Mitgliedschaft einer im Erbschein aufgeführten Person mit der Gesellschaft kontrahiert und anschließend den fälschlicherweise eingetragenen Scheingesellschafter in persönliche Haftung nimmt (Beispielsfall 15). Geht der Scheingesellschafter schuldhaft nicht gegen den Rechtsschein vor, indem er das Nachlassgericht nicht durch Unterrichtung über die Unrichtigkeit des Erbscheins zu dessen umgehender Einziehung veranlasst, muss er sich wie ein echter Gesellschafter, der akzessorisch für die Gesellschaftsschulden gerade zu stehen hat, behandeln lassen.⁴⁵¹

Auch ohne teleologische Erweiterung der §§ 2365 ff. BGB ließe sich der Rechtsverkehr folglich in seinem Vertrauen auf die Richtigkeit des Erbscheins schützen. Allerdings sind Voraussetzungen und Wirkungen der §§ 2365 ff. BGB und der allgemeinen Rechtsscheinhaftung nicht vergleichbar. Während § 2365 BGB beispielsweise nur eine widerlegliche Vermutung enthält, ist die Haftung des Scheingesellschafters eine definitive.⁴⁵² Und während der Dritte bei §§ 2366 f. BGB keine Kenntnis vom Erbschein zu haben braucht⁴⁵³, setzt sein auf allgemeine Rechtsscheingrundsätze gestützter Anspruch voraus, dass er gerade im Hinblick auf den Erbschein disponiert hat.⁴⁵⁴

Festzuhalten bleibt, dass es unabhängig von der Frage, wie der

Vertrauensschutz rechtstechnisch umgesetzt wird, für den Rechtsverkehr von Vorteil ist, wenn neben der Gesellschaft auch die Gesellschafter in den Erbschein aufgenommen werden.

(2) Nachweis gegenüber dem Nachlassgericht

In verfahrensrechtlicher Hinsicht bedarf schließlich noch der Erörterung, wie die Gesellschaft gegenüber dem Nachlassgericht ihre Identität und den Gesellschafterbestand nachweisen kann. Das Nachlassgericht muss gemäß § 2359 BGB sicherstellen, dass es sich bei der den Erbschein beantragenden Gesellschaft tatsächlich um die im Testament bezeichnete handelt, und ermitteln, welche Gesellschafter in den Erbschein einzutragen sind. Auch hier stellen sich aufgrund der fehlenden Registerpublizität die gleichen Probleme wie im allgemeinen geschäftlichen Verkehr mit Dritten.

Dem Nachlassgericht lediglich den Gesellschaftsvertrag vorzulegen, kann nicht ausreichen. Wie oben (S. 104) bereits dargelegt, ist nicht ausgeschlossen, dass es im Nachhinein außerhalb der Vertragsurkunde zu Änderungen im Kreis der Gesellschafter oder bei der Vertretungsbefugnis kommt. Selbst eine notarielle Beurkundung des Gesellschaftsvertrags ändert an dieser Tatsache nichts.⁴⁵⁵ Trotzdem scheint der BGH zumindest im Grundbuchrecht dazu zu tendieren, »historische« Urkunden als Nachweis zuzulassen.⁴⁵⁶ Die dort angestellten Erwägungen lassen sich auf den Nachweis im Erbscheinsverfahren übertragen. So hat der BGH in seinem Beschluss vom 4. Dezember 2008 zwar offen gelassen, ob ein Gesellschaftsvertrag als alleiniges Nachweismittel tauglich ist, die Vorlage eines auf die Gesellschaft lautenden gerichtlichen Titels, dem auch der Gesellschafterbestand zu entnehmen war, jedoch für hinreichend erachtet.⁴⁵⁷ Es sei davon auszugehen, dass der Inhalt der Urkunde in Ermangelung gegenteiliger Indizien unverändert weiter gelte.⁴⁵⁸ Woher der BGH die Rechtfertigung für eine solche Vermutung nimmt, hat er allerdings offen gelassen. Sie erscheint ohnehin wenig nachvollziehbar. Gegenteilige, die Vermutung erschütternde Indizien werden der Behörde praktisch nur dann zur Kenntnis gelangen, wenn der Antragsteller auf die Veränderung ausdrücklich hinweist. Handelt der Antragsteller in Missbrauchsabsicht und verschweigt er deshalb die Veränderung, ist die

Behörde machtlos. Die Vorlage einer möglicherweise bereits überholten Urkunde allein kann daher nicht ausreichen.

Der konstitutive Mangel historischer Urkunden ließe sich wohl am besten dadurch ausgleichen oder zumindest abschwächen, dass man die Erteilung des Erbscheins zusätzlich von der Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung gemäß §§ 2356 Abs. 2 [S. 1](#) Var. 2, 2355 BGB analog bzw. § 2358 Abs. 1 BGB iVm §§ 26 ff. FamFG abhängig macht.⁴⁵⁹ Um Missbräuchen entgegenzuwirken, hätte der Antragsteller unter der Strafandrohung des § 156 StGB an Eides statt zu versichern, dass die tatsächliche Rechtslage nach wie vor der Situation entspricht, die sich aus dem Gesellschaftsvertrag oder den anderen beigezogenen Urkunden ergibt. Zwar bietet auch ein solches Verfahren keine absolute, mit der Vorlage eines Handelsregistrauszugs vergleichbare Sicherheit. Dies ist jedoch eine nicht zu ändernde Konsequenz der fehlenden Registerpublizität.

Seit neuestem verlangt der BGH im Grundbuchrecht keine Nachweise über Existenz, Identität und Vertretungsverhältnisse der GbR gegenüber dem Grundbuchamt, wenn keine konkreten Anhaltspunkte für das Bestehen weiterer GbRs mit identischen Gesellschaftern vorhanden sind.⁴⁶⁰ Der BGH beabsichtigt damit Nachweiserleichterungen im Grundbuchverkehr mit registerunfähigen Gesellschaften. Diese Rechtsprechung sollte auch auf den Nachweis gegenüber dem Nachlassgericht entsprechend Anwendung finden. Sofern allerdings Anhaltspunkte für weitere gesellschaftsidentische Gesellschaften vorhanden sind, wird man wiederum auf die Kombination von historischer Urkunde und eidesstattlicher Versicherung zurückgreifen müssen.

(3) Ergebnis

Legt man die Erbscheinsvorschriften gesellschaftsspezifisch aus, spricht nichts dagegen, auch registerunfähige Gesellschaften als erbscheinsfähig zu behandeln. Bedenken gegen die materielle Erbfähigkeit bestehen daher nicht. De lege feranda wäre eine den jüngsten grundbuchrechtlichen Korrekturen entsprechende Neuregelung der §§ 2353 ff. BGB im Hinblick auf registerunfähige Verbände wünschenswert.

6. Gesellschaft als Teil einer Miterbengemeinschaft?

Wird eine Personengesellschaft als Miterbin eingesetzt, wird sie Teil einer Miterbengemeinschaft. Die Folge ist, dass Personengesellschaft und Miterbengemeinschaft ineinander »verschachtelt« werden. Fraglich ist, ob eine solche Verschachtelung gegen die Erbfähigkeit von Personengesellschaften angeführt werden kann. Die Staffelung von Verbänden (d.h. die Beteiligung eines Verbands an einem anderen) kann insbesondere bei kaskadenförmigen Strukturen die Handlungsfähigkeit des untersten »Verbandselements« schwächen, wenn innerhalb der übergeordneten Verbände das Einstimmigkeitsprinzip gilt. Handelt es sich bei dem untersten Verbandselement um eine Erbengemeinschaft, kann, bis eine gemeinsame Entscheidung auf Ebene der Erbengemeinschaft unter Einbeziehung aller gesellschaftsrechtlich beteiligten Verbände zustande kommt, im Extremfall so viel Zeit vergehen, dass die Erbengemeinschaft faktisch handlungsunfähig wird.

Beispielsfall 16: A, B und die XY-GbR bilden eine Erbengemeinschaft. An der XY-GbR sind X und die Y-OHG beteiligt. Die Anteile an der Y-OHG halten die gesamtgeschäftsführungs- und -vertretungsbefugten N, O und die Z-GmbH. Die Z-GmbH wird durch drei Geschäftsführer vertreten. A und B beabsichtigen, ein zum Nachlass gehörendes Gemälde dem K zu verkaufen und zu übereignen.

A, B und die XY-GbR können über das Gemälde gemäß § 2040 Abs. 1 BGB nur gemeinschaftlich verfügen, müssen sich zum Zwecke der Übereignung also zuvor einigen. Dafür müssen zunächst die Gesellschafter der XY-GbR einen entsprechenden Beschluss fassen (vgl. §§ 714, 709 BGB), wobei dieser zunächst einen einstimmigen Beschluss von N, O und der Z-GmbH voraussetzt, der wiederum an die vorige Einigung der drei Geschäftsführer der Z-GmbH geknüpft ist (vgl. § 35 Abs. 2 [S. 1](#) GmbHG). Gerät die Beschlusskette auch nur auf einer Ebene ins Stocken (z.B. weil das Vertretergremium wegen Krankheit oder der Abwesenheit einzelner Geschäftsführer beschlussunfähig⁴⁶¹ ist oder sich die Geschäftsführer erst nach längerer Zeit einigen können), steht der Willensbildungsprozess innerhalb der Erbengemeinschaft still. Das Problem potenziert sich, wenn es auf mehreren Entscheidungsebenen zu Schwierigkeiten kommt.

Ungeachtet dieser strukturellen Komplikationen hat sich der Gesetzgeber dafür entschieden, juristischen Personen und somit auch Kapitalgesellschaften (vgl. § 13 Abs. 1 GmbHG, §§ 1 Abs. 1 S. 1, 278 Abs. 1 AktG), eingetragenen Vereinen (vgl. §§ 22, 23 BGB), Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (§ 15 VAG) und Genossenschaften (vgl. § 17 Abs. 1 GenG) die Erbfähigkeit zuzuerkennen und als Teil einer Miterbengemeinschaft zuzulassen. Größtenteils stellen sich dort die mit einem mehrstufigen Willensbildungsprozess zusammenhängenden Probleme aber in ähnlicher Weise wie bei Personengesellschaften. Mit Ausnahme des Vereins (vgl. §§ 26 Abs. 2 S. 1, 28 BGB) sind die Leitungsorgane, sofern sie aus mehreren Personen bestehen, grundsätzlich nur zur gemeinschaftlichen Vertretung der Gesellschaft berechtigt (vgl. § 35 Abs. 2 S. 1 GmbHG, § 78 Abs. 2 S. 1 AktG, § 25 Abs. 1 S. 1 GenG, § 34 VAG iVm § 78 Abs. 2 S. 1 AktG). Die Verlängerung der Entscheidungskette mit all ihren potentiellen Verzögerungs- und Blockaderisiken wird vom Gesetz also hingenommen. Auch Personengesellschaften, bei denen die Umstände insoweit nicht wesentlich ungleich gelagert sind, müssen deshalb Mitglied einer Erbengemeinschaft sein können.

Darüber hinaus ist in Rechtsprechung und Literatur mittlerweile anerkannt, dass neben den Kapitalgesellschaften auch sämtliche Personengesellschaften selbst Gesellschafter einer anderen Gesellschaft sein können.⁴⁶² Die skizzierten Probleme sind daher nicht miterbengemeinschaftsspezifisch. Es spricht auch nichts dafür, an die Miterbengemeinschaft insoweit höhere Ansprüche als an die Gesamthandsgesellschaften zu stellen, die im Geschäftsleben sogar auf kürzere Kommunikationswege angewiesen sein dürften. Prinzipiell spricht nichts dagegen, eine Gesellschaft als Teil einer Miterbengemeinschaft zuzulassen.⁴⁶³

7. Weitere Überschneidungen von Regeln des Gesellschafts- mit denen des Erbrechts

Erbt eine Personengesellschaft, so werden verschiedene Vorschriften, die im Falle einer Einsetzung ihrer Gesellschafter zur Anwendung kämen, durch gesellschaftsrechtliche Regelungen ersetzt.

Der an der erbenden Gesellschaft beteiligte Gesellschafter kann seinen Gesellschaftsanteil beispielsweise nur veräußern, wenn der Gesellschaftsvertrag dies ausdrücklich zulässt oder die anderen Gesellschafter dem zustimmen.⁴⁶⁴ Hingegen ist das Recht des Erben, über seinen Erbanteil zu verfügen, durch § 2033 Abs. 1 S. 1 BGB gesetzlich garantiert.⁴⁶⁵ Während sowohl der Kaufvertrag über einen Erbanteil als auch die Verfügung darüber der notariellen Beurkundung bedürfen (§§ 2371, 2033 Abs. 1 S. 2 BGB), kann der Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil verkaufen und darüber verfügen, ohne an besondere Formerfordernisse gebunden zu sein.⁴⁶⁶ Schließlich dürfen die Gesellschafter im Falle der Gesamtgeschäftsführung eine Forderung gegen Dritte nur zusammen geltend machen (§§ 709, 714 BGB, § 115 Abs. 2 HGB), wohingegen der Miterbe gegen die Nachlassschuldner stets auch alleine vorgehen kann (§ 2039 BGB).⁴⁶⁷ Auch bei der Beendigung der Gesamthandsgemeinschaften gibt es Unterschiede. Der Miterbe kann grundsätzlich jederzeit die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft verlangen (§ 2042 Abs. 1 BGB). Für die Personengesellschaften gelten Kündigungsvorschriften, die unter Umständen längere Kündigungsfristen vorsehen oder die ordentliche Kündigung sogar ganz ausschließen (vgl. § 723 Abs. 1 S. 2 BGB, §§ 132, 133 Abs. 1 HGB).

All diese Abweichungen sprechen indes nicht gegen die Erbfähigkeit von Personengesellschaften. Es ist schlicht einen Unterschied, ob eine Gesellschaft oder eine natürliche Person erbt, und die Tatsache, dass für verschiedene Konstellationen verschiedene Regeln eingreifen, eine logische Konsequenz dessen. Von einer »Umgehung« zwingender Vorschriften des Erbrechts kann auf Grundlage der modernen Gesamthandslehre mangels Vergleichbarkeit dieser Sachverhalte nicht gesprochen werden. Die Abweichungen sind mit den wesentlichen Prinzipien des Erbrechts vereinbar.

IV. Ergebnis zur Erbfähigkeit nach der modernen Gesamthandslehre

Die Analyse der erbrechtlichen Bestimmungen hat gezeigt, dass sämtliche Außenpersonengesellschaften auf Grundlage der modernen Gesamthandslehre erbfähig sind. Da die Außenpersonengesellschaften

insoweit den juristischen Personen gleichstehen, können auf sie grundsätzlich auch alle Vorschriften des Erbrechts, die explizit auf juristische Personen abstellen, analog angewendet werden. Im Gegenzug ist es allerdings notwendig, bestimmte erb- und gesellschaftsrechtliche Regelungen zu modifizieren. Die gesellschaftsrechtliche Haftung der Gesellschafter für Nachlassverbindlichkeiten der Gesellschaft bedarf einer Einschränkung (siehe oben [S. 96](#)). Auch kann eine Personengesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen erbunwürdig sein, wenn sich einzelne Gesellschafter bzw. organschaftliche Vertreter gegenüber dem Erblasser vergehen (siehe oben [S. 51 ff.](#)). Schließlich gelten für den Erbschein Besonderheiten, soweit eine nicht registerfähige Gesellschaft als Erbin eingesetzt ist (siehe oben [S. 107 ff.](#)). Die in diesem Teil erörterten wechselseitigen Auswirkungen von Erb- und Gesellschaftsrecht sind das Resultat dessen, was ULMER als eine »Synthese zwischen den widerstreitenden Rechtsprinzipien nach Art praktischer Konkordanz« bezeichnet.⁴⁶⁸ Berücksichtigt man diese Besonderheiten, so kann allen Außenpersonengesellschaften die Erbfähigkeit uneingeschränkt zugestanden werden.

§ 5. Anhang: Vermächtnisfähigkeit

Von der Fähigkeit, Erbe zu werden, ist die Möglichkeit zu unterscheiden, rechtswirksam ein Vermächtnis im Sinne von §§ 1939, 2147 ff. BGB zu erwerben. Im Gegensatz zum Erben wird der Vermächtnisnehmer nicht Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers. Er erwirbt lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch auf einen Vermögensgegenstand gegen den Erben bzw. die Erbengemeinschaft (§§ 1939, 2174 BGB).

Das Gesetz unterstellt in § 2163 Abs. 2 BGB indirekt die Vermächtnisfähigkeit juristischer Personen. Soweit man mit der modernen Gesamthandslehre darüber hinaus sämtliche Außenpersonengesellschaften für erbfähig erachtet, muss man ihnen erst recht zugestehen, mit einem Vermächtnis bedacht werden zu können.⁴⁶⁹ Das Vermächtnis birgt als schuldrechtlich ausgestalteter Anspruch gegen den Nachlass nur einen Bruchteil der mit einer Erbeinsetzung verbundenen rechtlichen Probleme. Zum Teil stellen sich aber auch hier die gleichen Rechtsfragen.

Dies gilt ganz allgemein, d.h. für juristische Personen, Personengesellschaften und den nichtrechtsfähigen Verein, hinsichtlich der Vermächtnisunwürdigkeit (§ 2345 Abs. 1 BGB). Auch hier kann es unter den bereits oben dargestellten Voraussetzungen (siehe oben [S. 51](#) ff.) zu einer Zurechnung an die Gesellschaft kommen.

Anders als bei der Erbeinsetzung ergeben sich bei einem Vermächtnis zugunsten einer Personengesellschaft haftungsrechtlich keine besonderen Probleme. Zwar erwirbt der Bedachte auch das Vermächtnis ipso iure (Vonselbsterwerb) mit dem Recht zur Ausschlagung (§§ 2176, 2180 BGB).⁴⁷⁰ Allerdings muss der Vermächtnisnehmer selbst nach der Annahme des Vermächtnisses nicht mit seinem Privatvermögen für die Nachlassschulden eintreten (§ 1967 Abs. 1 BGB).

Dies gilt sogar in Fällen, in denen der Vermächtnisnehmer durch bestimmte Anordnungen des Erblassers belastet wird. Die Erfüllung eines Untervermächtnisses oder einer Auflage (§§ 2147 [S. 1](#) Var. 2, 1940 Var. 2 BGB) kann der Vermächtnisnehmer insoweit verweigern, als der Vermächtnisgegenstand zur Erfüllung nicht ausreicht (§ 2187 Abs. 1 BGB). Der beschwerte Vermächtnisnehmer muss daher wertmäßig nicht mehr leisten, als er selber aus dem Vermächtnis erhält.⁴⁷¹ Ebenso muss der Vermächtnisnehmer grundsätzlich nicht für diejenigen Nachlassverbindlichkeiten eintreten, die den Vermächtnisgegenstand belasten – sie gehen nicht auf den Vermächtnisnehmer über.⁴⁷² Etwas anderes gilt nach § 2166 Abs. 1 BGB, wenn ein mit einer Hypothek belastetes Grundstück vermacht wurde. In Abwesenheit einer abweichenden Anordnung des Erblassers ist der Vermächtnisnehmer im Verhältnis zum Erben zur Befriedigung des Gläubigers verpflichtet – allerdings auch hier nur insoweit, wie der Wert des Grundstücks die Schuld deckt (§ 2166 Abs. 1 [S. 1](#) BGB).

Schließlich kann die Mithaftung des Vermächtnisnehmers für die Pflichtteils- und Auflagenlast des Erben gemäß § 2318 Abs. 1 BGB nicht dazu führen, dass das Privatvermögen des Vermächtnisnehmers angegriffen wird. Die Einstandspflicht des Vermächtnisnehmers für ausstehende Pflichtteils- oder Auflagenansprüche Dritter führt lediglich zu einer Kürzung seines Vermächtnisanspruchs. Ist dieser auf Null gekürzt, hat allein der Erbe für noch offene Beträge aufzukommen.

Sämtliche Einwendungen kann neben der Gesellschaft auch der einzelne Gesellschafter gegenüber den Gläubigern erheben (§ 129 HGB). Der Gesellschafter muss – soweit er sich auf diese Einreden beruft – folglich nicht über den Wert des Vermächtnisgegenstands hinaus mit seinem Privatvermögen einstehen. Die von OTTE (wohlgemerkt nur andeutungsweise) skizzierten Probleme⁴⁷³ stellen sich also unabhängig vom Umgang mit der akzessorischen Gesellschafterhaftung tatsächlich nicht.

Die Anhänger der traditionellen Gesamthandslehre dürften zumindest die GbR und den nichtrechtsfähigen Verein mangels Rechtsfähigkeit als nicht vermächtnisfähig betrachten.⁴⁷⁴ Wie im Bereich der Erbfähigkeit (siehe oben S. 26 f.) stellt sich die Frage, in welcher Weise eine aus diesem Grunde unwirksame Verfügung im Wege der Auslegung aufrechterhalten werden kann. Eine Bedenkung der Gesellschafter kraft unmittelbaren Erwerbs in das Gesamthandsvermögen ist aus mehreren Gründen nicht überzeugend.⁴⁷⁵ Zwar stellt sich das Problem der akzessorischen Gesellschafterhaftung bei Vermächtnissen nicht, da der Vermächtnisnehmer nicht für die Nachlassverbindlichkeiten haftet. Die grundsätzlich freie Abtretbarkeit des Vermächtnisanspruchs⁴⁷⁶ würde jedoch durch § 719 BGB unterlaufen. Zudem muss die Entscheidung über die Annahme des Vermächtnisses als persönliches Recht dem Vermächtnisnehmer verbleiben und kann nicht von Seiten des Erblassers auf eine andere Person (hier: die Geschäftsführung) delegiert werden. Dagegen ist der Erwerb des Vermächtnisses durch die Gesellschafter unter der Auflage, den Vermächtnisgegenstand in das Gesamthandsvermögen einzubringen, grundsätzlich möglich. Die im Rahmen der Erbfähigkeit (siehe oben S. 28 f.) erörterten negativen Folgen der persönlichen Gesellschafterhaftung ergeben sich beim Vermächtnis nicht, da der Vermächtnisnehmer gerade nicht mit seinem Privatvermögen haftet. Die Ersatzauslegung zugunsten der Gesellschafter unter der Auflage einer Einbringung in das Gesamthandsvermögen ist daher ein gangbarer Weg.⁴⁷⁷

§ 6. Gesamtergebnis des ersten Teils

Die dem Titel der vorliegenden Arbeit entlehnte Frage, ob »Gesellschaften als Erben« in Betracht kommen, ist zu bejahen. Juristische Personen sind von Gesetzes wegen erbfähig und es besteht keine Notwendigkeit, diese gesetzgeberische Entscheidung in Frage zu stellen. Besonderheiten existieren nur insoweit, als auch juristische Personen erbunwürdig sein können. Gleiches gilt für sämtliche Außenpersonengesellschaften, soweit man sich der modernen Gesamthandslehre anschließt. Gleichwohl ist es auch hier nötig, gewisse Anpassungen des Gesellschaftsrechts und des Erbrechts vorzunehmen. Auf Grundlage der traditionellen Gesamthandslehre können hingegen weder die GbR noch der nichtrechtsfähige Verein erben. Hier bedarf es einer Umdeutung der unwirksamen Verfügung. Ein Konsens zwischen traditioneller und moderner Gesamthandslehre besteht jedenfalls insoweit, als reine Innengesellschaften mangels Rechtsfähigkeit erbunfähig sind.

-
- ¹ Kaser/Knütel, Römisches Privatrecht, § 65 Rn. 5 ff.; Honsell, Römisches Recht, S. 187.
- ² Lange/Kuchinke, Erbrecht, § 1 III, S. 4.
- ³ Neuere Gesellschaftsformen wie die EWIV und die Partnerschaftsgesellschaft, die erst durch Gesetzesinitiativen in den 1980er bzw. 1990er Jahren entstanden, waren freilich nicht Gegenstand des historischen Diskurses.
- ⁴ RG, Urt. v. 14.11.1910 – 651/09 IV, JW 1911, 115; RG, Urt. v. 21.02.1929, Das Recht 1929, 247 (Nr. 975); RG, Urt. v. 31.01.1884, Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts 1884, 928; KG, Beschl. v. 17.10.1935 – 1 Wx 435/35, JW 1935, 3638; KG, Beschl. v. 16.06.1938 – 1 Wx 205/38, JW 1938, 2273; Preußisches Obertribunal, Urt. v. 13.07.1864, Entscheidungen des Königlichen Ober-Tribunals 1865, 56; OLG zu Köln, Urt. v. 27.12.1902, Archiv für das Zivil- und Kriminalrecht der Königlich-Preussischen Rheinprovinzen 1903, 173; OLG Stuttgart, Urt. v. 08.05.1906, Blätter für Rechtsanwendung 1906, 611; OAG zu München, Urt. v. 09.04.1867, J.A. Seuffert's Archiv für Entscheidungen der obersten Gerichte in den deutschen Staaten 22, 559.
- ⁵ BGH, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056 (= BGHZ 146, 341).
- ⁶ Vgl. die Nachweise in Fn. 156 bis Fn. 158.
- ⁷ Scherer/Feick, ZEV 2003, 341.
- ⁸ Otte, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535.
- ⁹ Der Begriff der Gesellschaft ist hier im weiten Sinne zu verstehen, nämlich als privatrechtliche Zweckvereinigung jeglicher Art. Erfasst sind daher neben den auf grundsätzlich engen persönlichen Bindungen beruhenden Personengesellschaften auch sämtliche Zusammenschlüsse, die auf der Struktur des Vereins aufbauen (Körperschaften), d.h. die Kapitalgesellschaften, der Verein und die Genossenschaft. Zum Begriff der Gesellschaft vgl. K. Schmidt, GesR, § 3 I 1, S. 45 f.; Kraft/Kreutz, Gesellschaftsrecht, A II, III, S. 1 ff.
- ¹⁰ Schirmer, Handbuch des römischen Erbrechtes I, S. 29 Fn. 10; v. Gierke, Das deutsche Genossenschaftsrecht III, S. 93 Fn. 209; Beckhaus, Grundzüge des gemeinen Erbrechts I, S. 76 f.
- ¹¹ Sohm, Institutionen, S. 219.
- ¹² v. Glück, Pandecten XXXIX, S. 426.
- ¹³ Kaser/Knütel, Römisches Privatrecht, § 68 Rn. 17; Sohm, Institutionen, S. 219 f.; Schirmer, Handbuch des römischen Erbrechtes I, S. 29 Fn. 10.
- ¹⁴ Schirmer, Handbuch des römischen Erbrechtes I, S. 30 Fn. 11 mwN.
- ¹⁵ Sohm, Institutionen, S. 221 f.
- ¹⁶ v. Glück, Pandecten XXXIX, S. 423; Westphal, Theorie des Römischen Rechts von Testamenten, deren Erblasser, und Erben, ihrer Form und Gültigkeit, S. 107 f.;

- kritisch: v. Savigny, System des heutigen Römischen Rechts II, S. 301 Fn. B; Pernice, Labeo I, S. 286.
- ¹⁷ Mühlenbruch, Lehrbuch des Pandekten-Rechts III, S. 238.
- ¹⁸ v. Gierke, Das deutsche Genossenschaftsrecht III, S. 148 Fn. 70; kritisch: v. Savigny, System des heutigen Römischen Rechts II, S. 307.
- ¹⁹ Dernburg, Pandekten III, S. 104 Fn. 3; Pernice, Labeo I, S. 286.
- ²⁰ v. Glück, Pandecten XXXIX, S. 430 f.; Binding, Zeitschrift für Rechtsgeschichte 1869, 293, 295 ff.; v. Vangerow, Lehrbuch der Pandekten II, S. 83 f.
- ²¹ v. Glück, Pandecten XXXIX, S. 425.
- ²² Zum Erbschaftsfideikommiss Kaser/Knütel, Römisches Privatrecht, § 78.
- ²³ Bejahend: Binding, Zeitschrift für Rechtsgeschichte 1869, 293, 304 ff.; verneinend: v. Savigny, System des heutigen Römischen Rechts II, S. 304 f.; Beckhaus, Grundzüge des gemeinen Erbrechts I, S. 77; differenzierend: v. Glück, Pandecten XXXIX, S. 423 f.
- ²⁴ Honsell, Römisches Recht, S. 187 f.
- ²⁵ Kaser/Knütel, Römisches Privatrecht, § 65 Rn. 16 f.
- ²⁶ v. Glück, Pandecten XXXIX, S. 434; v. Savigny, System des heutigen Römischen Rechts II, S. 302; Schirmer, Handbuch des römischen Erbrechts I, S. 30 Fn. 11; Koch, PreußErbR, S. 190 f.; Dernburg, Pandekten III, S. 104 Fn. 3; a.A. Binding, Zeitschrift für Rechtsgeschichte 1869, 293, 299 ff.
- ²⁷ v. Savigny, System des heutigen Römischen Rechts II, S. 302; Schirmer, Handbuch des römischen Erbrechts I, S. 30 Fn. 12; Sohm, Institutionen, S. 232 Fn. 6, 718; Arndts von Arnesberg, Gesammelte civilistische Schriften II, S. 71; Beckhaus, Grundzüge des gemeinen Erbrechts I, S. 77 f.; Koch, PreußErbR, S. 191; Windscheid, Lehrbuch des Pandektenrechts III, § 535 Fn. 15; v. Vangerow, Lehrbuch der Pandekten II, S. 84; Honsell/Mayer-Maly/Selb, Römisches Recht, § 168 III.
- ²⁸ v. Savigny, System des heutigen Römischen Rechts II, S. 305; Koch, PreußErbR, S. 191; v. Vangerow, Lehrbuch der Pandekten II, S. 84.
- ²⁹ v. Glück, Pandecten XXXIX, S. 445 ff.; v. Savigny, System des heutigen Römischen Rechts II, S. 308; Dernburg, Pandekten III, S. 104 Fn. 3; Westphal, Theorie des Römischen Rechts von Testamenten, deren Erblasser, und Erben, ihrer Form und Gültigkeit, S. 110; Sohm, Institutionen, S. 230; Koch, PreußErbR, S. 191.
- ³⁰ Schirmer, Handbuch des römischen Erbrechts I, S. 31 mwN; Arndts von Arnesberg, Gesammelte civilistische Schriften II, S. 71 f.; Endemann, Lehrbuch des bürgerlichen Rechts III, S. 27 Fn. 20; Erbfähigkeit annehmend insb.: v. Gierke, Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung, S. 142 Fn. 1, S. 143 Fn. 2, S. 94 Fn. 2, S. 106 Fn. 2; v. Glück, Pandecten XXXIX, S. 442; Mühlenbruch, Lehrbuch des Pandekten-Rechts I, S. 370 Fn. 16; Stobbe, Handbuch des Deutschen Privatrechts I, S. 382; Koch, PreußErbR, S. 191; v. Gerber, System des deutschen Privatrechts, S. 71; Mommsen, Entwurf eines Deutschen Reichsgesetzes über das

Erbrecht nebst Motiven, S. 178; *Regelsberger*, Pandekten I, S. 321; Erbfähigkeit verneinend insb.: v. *Brinz*, Lehrbuch der Pandekten III/1, S. 54 f.; *Koeppen*, Lehrbuch des heutigen römischen Erbrechts, S. 66 f.; *Sintenis*, Das practische gemeine Civilrecht I, S. 116; *Puchta*, Pandekten, S. 647; wohl auch *Windscheid*, Lehrbuch des Pandektenrechts III, § 535 Fn. 15. Eine Aufzählung der Praxis in den deutschsprachigen Rechtsräumen im Einzelnen enthält die Begründung des ersten Kommissionsentwurfs zu § 8 BGB-E (abgedruckt in *Schubert*, Vorlagen XII).

- 31 *Dernburg*, Pandekten III, S. 104 Fn. 3.
- 32 § 36 ALR I 12: »Wer im Staate Vermögen zu erwerben fähig und berechtigt ist, dem können auch Erbschaften und Vermächtnisse hinterlassen werden.« § 39 ALR I 12: »So weit Corporationen und Gesellschaften überhaupt Vermögen erwerben können, so weit können ihnen auch Erbschaften und Vermächtnisse hinterlassen werden.«
- 33 § 82 ALR II 6: »[Korporationen] werden in Rücksicht auf ihre Rechte und Verbindlichkeiten gegen Andre, außer ihnen, nach eben den Gesetzen, wie andre einzelne Mitglieder des Staats, beurtheilt.«
- 34 Der Erwerb unterlag allerdings zahlreichen Beschränkungen bzw. Bedingungen (vgl. hierzu *Koch*, PreußErbR, S. 191 ff.).
- 35 Dazu *Siebenhaar*, sächsBGB, § 2074.
- 36 BayrLR III, 3, § 12: »Es kann Jedermann zum Erben eingesetzt werden, ausgenommen die oben in cap. 1. § 3. n. 4. benannten Personen, welche aller Erbschaft ganz und gar unfähig sind.« BayrLR III, 1, § 3 Nr. 4: »Für unfähig aber werden nur [...] unzulässige Collegia und Confraternitäten [...] gerechnet.« *Roth*, Bayrisches Civilrecht III, S. 243 f. mwN.
- 37 § 538 öABGB: »Wer ein Vermögen zu erwerben berechtigt ist, kann in der Regel auch erben.«; *Kirchstetter*, öABGB, § 538; *Ellinger*, Handbuch des österreichischen allgemeinen Zivilrechtes, § 538.
- 38 *Preußisches Obertribunal*, Urt. v. 13.07.1864, Entscheidungen des Königlichen Ober-Tribunals 1865, 56; *RG*, Urt. v. 31.01.1884, Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts 1884, 928; *Dernburg*, Pandekten III, S. 105; *Roth*, Bayrisches Civilrecht III, S. 243.
- 39 *RG*, Urt. v. 31.01.1884, Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts 1884, 928; *Dernburg*, Pandekten III, S. 105; *Rosin*, Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts 1883, 108, 129 f.; *Rosin*, Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts 1887, 753, 765; v. *Gierke*, Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung, S. 106 Fn. 2; a.A. *Josef*, Archiv für bürgerliches Recht 1902, 229 ff.
- 40 § 2075 sächsBGB: »Werden erlaubte Vereine oder Gesellschaften, welche keine juristische Persönlichkeit haben, als Erben eingesetzt oder sonst in einem letzten Willen bedacht, so gelten die einzelnen Mitglieder, welche zur Zeit des Anfalles den Verein oder die Gesellschaft bilden, als eingesetzt oder bedacht; doch haben dieselben das, was sie erhalten, in Ermangelung anderer Bestimmung, zum Zwecke

ihres Vereines oder ihrer Gesellschaft zu verwenden.«; dazu *Siebenhaar*, sächsBGB, § 2075.

- ⁴¹ Erbfähigkeit annehmend insb. *Staub*, ADHGB, Art. 111 § 2; *Roth*, Bayrisches Civilrecht III, S. 244; Erbfähigkeit ablehnend u.a. *Puchelt*, ADHGB, Art. 111 Ziff. 2.
- ⁴² *Staub*, ADHGB, Art. 111 § 1; *Puchelt*, ADHGB, Art. 85 Ziff. 3 mwN, Art. 111 Ziff. 1; *Koch*, ADHGB, Art. 111 Fn. 40; *Gareis/Fuchsberger*, ADHGB, Art. 86 Ziff. 4; offen gelassen in: Prot. ADHGB, S. 154 ff., 176, 274 ff., 1134 f., 1140.
- ⁴³ »Entwurf eines Rechtes der Erbfolge für das Deutsche Reich nebst dem Entwurfe eines Einführungsgesetzes« zur Vorlage an die erste Kommission zur Ausarbeitung des Entwurfs eines bürgerlichen Gesetzbuchs, abgedruckt in *Schubert*, Vorlagen XII.
- ⁴⁴ *Schubert*, Vorlagen XII, Entwurfsbegründung S. 86; ähnlich auch der Entwurf von Mommsen (*Mommsen*, Entwurf eines Deutschen Reichsgesetzes über das Erbrecht nebst Motiven, S. 15, 178 f.): »§ 55: Juristische Personen sind fähig, aus einem Testament zu erwerben [...]«; »§ 56: Erlaubte Vereine oder Gesellschaften können gleichfalls, auch wenn ihnen vom Staate Corporationsrechte nicht verliehen sind, als Erben eingesetzt oder sonst in einem Testamente bedacht werden«.
- ⁴⁵ »Änderungsvorschläge des Referenten zu dem Entwurfe von 1879«, abgedruckt in *Schubert*, Vorlagen XIII.
- ⁴⁶ *Schubert*, Vorlagen XIII, Bemerkungen zu den Änderungsvorschlägen des Referenten, S. 9.
- ⁴⁷ Mot. V S. 15 f. = *Mugdan V*, S. 8.
- ⁴⁸ Mot. V S. 16 = *Mugdan V*, S. 8.
- ⁴⁹ Prot. V S. 6586 = *Mugdan V*, S. 385 f.
- ⁵⁰ Prot. V S. 8727 = *Mugdan V*, S. 387 f.
- ⁵¹ RG, Urt. v. 14.11.1910 – 651/09 IV, JW 1911, 115, 115; *BayObLG*, Beschl. v. 27.11.1990 – BReg. 1 a Z 4/89, NJW-RR 1991, 523, 524; *OLG zu Köln*, Urt. v. 27.12.1902, Archiv für das Zivil- und Kriminalrecht der Königlich-Preussischen Rheinprovinzen 1903, 173, 174. Ebenso bereits vor Inkrafttreten des BGB: RG, Urt. v. 31.01.1884, Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts 1884, 928, 929; *Preußisches Obertribunal*, Urt. v. 13.07.1864, Entscheidungen des Königlichen Ober-Tribunals 1865, 56, 62; *OAG zu München*, Urt. v. 09.04.1867, J.A. Seuffert's Archiv für Entscheidungen der obersten Gerichte in den deutschen Staaten 22, 559, 559.
- ⁵² Aus der Literatur der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts insb.: *Frommhold*, ErbR, § 1923 Ziff. 5; *Leonhard*, § 1923 Ziff. III.A.; *Herzfelder*, in: Staudinger^{5./6.}, § 1923 Ziff. 7 und Folgeauflagen; *Kipp*, Das Erbrecht, S. 5; *Leske*, BGB/ALR, S. 1014; *Strohal*, Das deutsche Erbrecht auf Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs I, S. 28; *Pelargus*, Das Erbrecht des Bürgerlichen Gesetzbuchs für das Deutsche Reich, S. 72 f.; *Endemann*, Lehrbuch des bürgerlichen Rechts III, S. 27; Soergel³, § 1923 Ziff. 2; *Flad*, in: Planck, § 1923 Ziff. 5. Aus der Literatur der zweiten Hälfte des

20. Jahrhunderts insb.: *Otte*, in: Staudinger¹², § 1923 Rn. 28 und Folgeauflagen; *Leipold*, in: Münch-KommBGB¹, § 1923 Rn. 25 und Folgeauflagen; *Stein*, in: Soergel¹², § 1923 Rn. 8 und Folgeauflagen; *Kregel*, in: BGB-RGRK¹¹, § 1923 Anm. 7 sowie Folgeauflage; *Bartholomeyczik*, in: Erman¹, § 1923 Ziff. 1; *Schlüter*, in: Erman¹⁰, § 1923 Ziff. 1 und Folgeauflagen; *Derleder*, in: AK-BGB, § 1923 Rn. 1.

⁵³ Hierzu zählen traditionell die AG, KGaA und GmbH und seit 2008 auch die UG (haftungsbeschränkt).

⁵⁴ Siehe oben Fn. 50.

⁵⁵ Ebenso *BayObLG*, Beschl. v. 27.11.1990 – BReg. 1 a Z 4/89, NJW-RR 1991, 523, 524.

⁵⁶ Zur Frage der Erbunwürdigkeit, die sich auch bei Kapitalgesellschaften stellt, siehe unten S. 51 ff.

⁵⁷ *BGH*, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1056 (= BGHZ 146, 341); *Kraft/Kreutz*, Gesellschaftsrecht, A III 1 e, S. 5; *Flume*, AT I/1, S. 56, 87 ff.; *Huber*, in: FS Lutter (2000), S. 107, 109 ff.; *Ulmer*, AcP 198 (1998), 113, 119 ff.; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht II, § 1 I 2 b), S. 12; *Larenz/Wolf*, BGB AT, § 9 Rn. 38, 42, 44; *Ulmer*, in: MünchKommBGB, § 705 Rn. 307 ff.; *Schöne*, in: Bamberger/Roth, § 705 Rn. 17; *Hillmann*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 124 Rn. 1; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 124 Rn. 1; *Schwarz/Schöpfli*, in: Bamberger/Roth, § 54 Rn. 4; a.A. *Raiser*, AcP 194 (1994), 495, 504; *Raiser*, AcP 199 (1999), 104, 108; *Timm*, ZGR 1996, 247, 251 f.; *Hadding*, in: FS Kraft (1998), S. 137, 145 f.; *Hadding*, ZGR 2001, 712, 718 f.; tendenziell auch *K. Schmidt*, GesR, § 8 I 3, S. 184 f.; *Mülbert*, AcP 199 (1999), 38, 62 ff.

⁵⁸ Mot. II S. 592 f. = *Mugdan II*, S. 331; Prot. ADHGB, S. 154 ff.

⁵⁹ §§ 2043 Abs. 2, 2044 Abs. 2, 2105 Abs. 2, 2101 Abs. 2, 2106 Abs. 2, 2109 Abs. 2, 2163 Abs. 2 BGB.

⁶⁰ Daneben sind noch die Erbengemeinschaft und die eheliche Gütergemeinschaft Gesamthandsgemeinschaften, *K. Schmidt*, GesR, § 8 III 3, S. 201; *Larenz/Wolf*, BGB AT, § 9 Rn. 72; *Ulmer*, in: MünchKommBGB, § 705 Rn. 289.

⁶¹ *Geiler*, in: Staudinger⁹, § 705 Ziff. II 1, 2; *Kraft/Kreutz*, Gesellschaftsrecht, 11 C I 1 d, S. 104; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht I, § 5 I 1, S. 244; *Zöllner*, in: FS Gernhuber (1993), S. 563, 563 Fn. 1 mwN; Mot. II S. 591 = *Mugdan II*, S. 330; vgl. auch die Darstellungen bei *K. Schmidt*, GesR, § 8 III 2, S. 199 mwN; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht II, § 7 I 2, S. 598; *Ulmer*, in: Münch-KommBGB, Vor §§ 705 ff. Rn. 9; *Flume*, ZHR 136 (1972), 177 ff.

⁶² *Goldmann/Lilienthal*, Das Bürgerliche Gesetzbuch I, S. 763; *Dernburg*, Die Schuldverhältnisse nach dem Rechte des Deutschen Reichs und Preußens II, S. 657; Mot. II S. 591 = *Mugdan II*, S. 330.

⁶³ *Goldmann/Lilienthal*, Das Bürgerliche Gesetzbuch I, S. 762 f.; vgl. hierzu *Weitemeyer*, in: FS K. Schmidt (2009), S. 1693, 1694.

⁶⁴ Mot. II S. 599 = *Mugdan II*, S. 335; *Dernburg*, Die Schuldverhältnisse nach dem

Rechte des Deutschen Reichs und Preußens II, S. 666; *Geiler*, in: Staudinger⁹, Vor §§ 705 ff. Ziff. IV 1; *Schulze-Wenck*, in: Erman⁴, Vor §§ 705 ff. Ziff. 1 a); *Kraft/Kreutz*, Gesellschaftsrecht, B II 1 c, S. 53 f.; *Schöpflin*, Der nichtrechtsfähige Verein, S. 116; vgl. auch *Flume*, ZHR 136 (1972), 177, 184 f.

- ⁶⁵ *Ulmer*, in: MünchKommBGB, Vor §§ 705 ff. Rn. 9; *Goldmann/Lilienthal*, Das Bürgerliche Gesetzbuch I, S. 765; *Huber*, in: FS Lutter (2000), S. 107, 116 f.
- ⁶⁶ Wie sich die Rechtsbeziehungen der Gesellschafter zu diesem Sondervermögen im Detail darstellen, ist streitig. Nach der »*Theorie der geteilten Mitberechtigung*« besitzen die Gesamthänder inhaltlich beschränktes Miteigentum an den einzelnen Gegenständen des Gesamthandsvermögens. Hingegen stellt die »*Theorie der ungeteilten Mitberechtigung*« das gesamte Sondervermögen ungeteilt in das Eigentum eines jeden Gesamthänders, das aber durch die sich überlagernden Eigentumsrechte der anderen Gesamthänder inhaltlich beschränkt ist (*Kraft/Kreutz*, Gesellschaftsrecht, C II 5 a) aa) (2), S. 131). Für die Beurteilung der Erbfähigkeit ist dieser Streit im Ergebnis jedoch bedeutungslos. Zu den Theorien vgl. *K. Schmidt*, GesR, § 8 III 2 b), S. 200 und *Fabricius*, Relativität der Rechtsfähigkeit, S. 132 ff.
- ⁶⁷ *K. Schmidt*, GesR, § 8 III 4 d), S. 203 f. und ausführlich *K. Schmidt*, in: Gutachten und Vorschläge zur Überarbeitung des Schuldrechts, S. 413, S. 471 ff.; a.A. *Wertenbruch*, Die Haftung von Gesellschaften und Gesellschaftsanteilen in der Zwangsvollstreckung, S. 169 ff., 194, der die gesetzliche Terminologie (Gesellschafter, Gesellschaft) einheitlich als »Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit« interpretiert, aber konzidiert, dass über die Rechtsnatur der GbR damit nicht entschieden wurde.
- ⁶⁸ *Flume*, AT I/1, S. 3 f.; *BGH*, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1056 f. mwN (= BGHZ 146, 341); nach Auffassung von *Meyer*, Verbandsmitgliederhaftung, S. 12 ff., bestand lediglich über die Frage, wie die Gesamthandsbindung auszugestalten sei, Uneinigkeit unter den Verfassern des BGB, nicht jedoch im Hinblick auf die Rechtszuständigkeit der Gesellschafter.
- ⁶⁹ v. *Gierke*, Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung, S. 435 f.; v. *Gierke*, Deutsches Privatrecht I, S. 670 f.; *Hueck*, Das Recht der offenen Handelsgesellschaft, S. 32 mwN; vgl. auch *Habersack*, in: Staub, § 124 Rn. 2; *Ulmer*, in: MünchKommBGB, § 705 Rn. 294; *Weitemeyer*, in: Oetker HGB, § 105 Rn. 7; *K. Schmidt*, GesR, § 46 II 1, S. 1362 und § 53 I 2 b), S. 1532.
- ⁷⁰ *BGH*, Urt. v. 16.02.1961 – III ZR 71/60, NJW 1961, 1022, 1022 (= BGHZ 34, 293); *RG*, Urt. v. 26.01.1904, RGZ 56, 430, 432; Prot. ADHGB, S. 154 ff., 176, 274 ff., 1134; *Lehmann/Ring*, HGB, § 124 Rn. 1; *Gareis/Fuchsberger*, ADHGB, S. 205 ff.; *Stobbe*, Handbuch des Deutschen Privatrechts I, S. 389 mwN; *Staub*, ADHGB, Art. 111 Rn. 1; *Affolter*, Archiv für bürgerliches Recht 1891, 1, 1 ff. mwN; v. *Gierke*, Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung, S. 343; a.A. siehe Nachweise in Fn. 57; vgl. auch *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 124 Rn. 1; *Habersack*, in: Staub, § 124 Rn. 2; *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 124 Rn. 1.

- ⁷¹ RG, Beschl. v. 04.06.1932 – V B 6/32, RGZ 136, 402, 406; RG, Urt. v. 30.06.1921 – VI 76/21, RGZ 102, 301, 302; *Timm*, NJW 1995, 3209, 3210 f.; *Hadding*, in: FS Kraft (1998), S. 137, 141 mwN; ähnlich *Emmerich*, in: Heymann HGB, § 124 Rn. 3, der die OHG als »auf der Grenze zwischen den herkömmlichen Personengesellschaften und den juristischen Personen« stehend bezeichnet.
- ⁷² BGH, Urt. v. 16.02.1961 – III ZR 71/60, NJW 1961, 1022, 1022 f. (= BGHZ 34, 293); BGH, Urt. v. 07.10.1987 – IVa ZR 67/86, NJW 1988, 556, 556; BGH, Urt. v. 24.01.1990 – IV ZR 270/88, NJW 1990, 1181 (= BGHZ 110, 127); *Hueck*, Das Recht der offenen Handelsgesellschaft, S. 216 ff.; *Staub*, ADHGB, Art. 91 § 6; *Koch*, ADHGB, Art. 111 Fn. 40; a.A. *Affolter*, Archiv für bürgerliches Recht 1891, 1, 5; *Lehmann/Ring*, HGB, § 124 Rn. 1; *Gareis/Fuchsberger*, ADHGB, S. 238; v. *Gierke*, Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung, S. 495 ff., 543; vgl. auch *K. Schmidt*, GesR, § 46 II 1, S. 1363 mwN.
- ⁷³ *K. Schmidt*, GesR, § 46 II 1, S. 1362 f.; *Reuter*, AcP 207 (2007), 673, 674.
- ⁷⁴ *Steffen*, in: BGB-RGRK, § 54 Rn. 14; v. *Gierke*, Vereine ohne Rechtsfähigkeit nach dem neuen Rechte, S. 14. Zum Schutze und zur Erleichterung des Rechtsverkehrs ist der nichtrechtsfähige Verein trotz seiner fehlenden Rechtsfähigkeit allerdings passiv partei- und vollstreckungsfähig (§§ 50 Abs. 2, 735 ZPO) sowie konkurs-/insolvenzfähig (§§ 11 Abs. 1 S. 2, 19 InsO, § 213 KO a.F.), *Reuter*, in: MünchKommBGB, § 54 Rn. 17.
- ⁷⁵ RG, Beschl. v. 01.03.1930 – V B 1/30, RGZ 127, 309, 311; RG, Urt. v. 18.01.1934 – IV 369/33, RGZ 143, 212, 213; *Goldmann/Lilienthal*, Das Bürgerliche Gesetzbuch I, S. 96; v. *Gierke*, Vereine ohne Rechtsfähigkeit nach dem neuen Rechte, S. 21; *Enneccerus/Nipperdey*, AT I/1, S. 702; *Rehbein*, BGB, S. 44; *Weick*, in: Staudinger¹³, § 54 Rn. 74; *Steffen*, in: BGB-RGRK, § 54 Rn. 14 f.; *Coing*, in: Staudinger¹², § 54 Rn. 74; vgl. auch *Schöpfli*, in: Bamberger/Roth, § 54 Rn. 20; *K. Schmidt*, GesR, § 8 III 4 c), S. 203 Fn. 97 und § 25 II 1, S. 737 Fn. 18 mwN.
- ⁷⁶ Da Mitgliederwechsel bei Vereinen zum gewöhnlichen Gang der Dinge gehören, besteht im Falle eines Austritts beispielsweise kein Anspruch auf das Auseinandersetzungsguthaben gemäß § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB (RG, Urt. v. 15.03.1926 – IV 604/24, RGZ 113, 125, 135; BGH, Urt. v. 11.07.1968 – VII ZR 63/66, NJW 1968, 1830, 1830 (= BGHZ 50, 325)) und sind Übertragung und Pfändung des Mitgliederanteils am Vereinsvermögen ausgeschlossen (*Schultze v. Lasaulx*, in: Soergel¹⁰, § 54 Rd. Nr. 30; *Westermann*, in: Erman⁴, § 54 Anm. 4; *Fabricius*, Relativität der Rechtsfähigkeit, S. 191).
- ⁷⁷ Zu Begriff und Abgrenzung von Außen- und Innengesellschaft vgl. *K. Schmidt*, GesR, § 43 II 3, S. 1288 ff., § 58 II 2, S. 1695 ff.; *Weitemeyer*, in: GS Sonnenschein (2003), S. 431, 434 ff.; *Ulmer*, in: MünchKommBGB, § 705 Rn. 253 f.; *Kraft/Kreutz*, Gesellschaftsrecht, C Vorbem. 3, S. 97; *Kreutz*, in: FS Hadding (2004), S. 513, 517 ff.; *Meyer*, Verbandsmitgliederhaftung, S. 221 ff.; *Reuter*, AcP 207 (2007), 673, 681 ff.; die moderne Gesamthandslehre zusammenfassend *K. Schmidt*, in: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Personengesellschaft und Bilanzierung, S. 41 ff.

- ⁷⁸ BGH, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1057 (= BGHZ 146, 341).
- ⁷⁹ BGH, Urt. v. 30.04.1979 – II ZR 137/78, NJW 1979, 1821, 1821 (= BGHZ 74, 240); *Huber*, in: FS Lutter (2000), S. 107, 128 f.; *Weitemeyer*, in: GS Sonnenschein (2003), S. 431, 432; *Wertenbruch*, Die Haftung von Gesellschaften und Gesellschaftsanteilen in der Zwangsvollstreckung, S. 232 ff.
- ⁸⁰ *Ulmer*, in: MünchKommBGB, § 705 Rn. 297.
- ⁸¹ Weitere Beispiele bei *Huber*, in: FS Lutter (2000), S. 107, 122 ff.; *Weitemeyer*, in: GS Sonnenschein (2003), S. 431, 432; ausführlich *Wertenbruch*, Die Haftung von Gesellschaften und Gesellschaftsanteilen in der Zwangsvollstreckung, S. 222 ff.
- ⁸² BGH, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1057 (= BGHZ 146, 341); *K. Schmidt*, GesR, § 8 III 4 d) aa), S. 204 f.; *Westermann*, NZG 2001, 289, 291; vgl. auch *Wertenbruch*, Die Haftung von Gesellschaften und Gesellschaftsanteilen in der Zwangsvollstreckung, S. 259 ff. Sieht man mit der wohl überwiegenden Auffassung innerhalb der Anhänger der traditionellen Gesamthandslehre trotz § 124 HGB auch bei den Personenhandelsgesellschaften die Gesellschafter als Vermögensträger des Gesellschaftsvermögens an (siehe oben Fn. 72), wechselt freilich nicht der Vermögensträger als solcher, sondern nur die Vermögensmasse der Gesellschafter (Privatvermögen/gesamthänderisch gebundenes Vermögen).
- ⁸³ *Flume*, AT I/1, S. 54 ff.; *Flume*, ZHR 136 (1972), 177 ff.; *Fabricius*, Relativität der Rechtsfähigkeit, S. 139 ff.; *Wertenbruch*, Die Haftung von Gesellschaften und Gesellschaftsanteilen in der Zwangsvollstreckung, S. 218 ff., 349 ff.; *Zöllner*, in: FS Gernhuber (1993), S. 563, 563 Fn. 3 mwN; *Habersack*, JuS 1990, 179 ff.; *Timm*, NJW 1995, 3209, 3215; *Ulmer*, AcP 198 (1998), 113, 114 Fn. 6 mwN; *K. Schmidt*, GesR, § 8 III 2 a), S. 199 Fn. 81 mwN; *Ulmer*, in: MünchKommBGB, § 705 Rn. 10 und 299 mwN; grundlegend bereits zuvor v. *Gierke*, Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung, S. 342 ff.; v. *Gierke*, Deutsches Privatrecht I, S. 676 ff.
- ⁸⁴ *Timm*, NJW 1995, 3209, 3209 ff.
- ⁸⁵ BGH, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056 (= BGHZ 146, 341; »ARGE Weißes Ross«), bestätigt in zahlreichen weiteren BGH-Urteilen (vgl. die Nachweise bei *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 714 Rn. 6 Fn. 21; *Ulmer*, AcP 198 (1998), 113, 114 Fn. 7 mwN).
- ⁸⁶ BGH, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1056 (= BGHZ 146, 341); zuvor bereits ebenso BGH, Urt. v. 15.07.1997 – XI ZR 154/96, NJW 1997, 2754, 2755; BGH, Beschl. v. 04.11.1991 – II ZB 10/91, NJW 1992, 499, 500 (= BGHZ 116, 86).
- ⁸⁷ BGH, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1058 (= BGHZ 146, 341).
- ⁸⁸ BGH, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1057 (= BGHZ 146, 341); *K. Schmidt*, GesR, § 8 IV 5, S. 206, § 58 IV 2, S. 1712 mwN, § 59 IV 2 a), S.

1754.

- ⁸⁹ BGH, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1060 (= BGHZ 146, 341); BGH, Urt. v. 16.07.2004 – IXa ZB 288/03, NJW 2004, 3632, 3634; Lackmann, in: Musielak ZPO, § 736 Rn. 4; Wertenbruch, Die Haftung von Gesellschaften und Gesellschaftsanteilen in der Zwangsvollstreckung, S. 350.
- ⁹⁰ BGH, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1061 (= BGHZ 146, 341); zu den Vorteilen ggü. der traditionellen Doppelverpflichtungslehre und den Möglichkeiten von Haftungsbeschränkungen vgl. Weitemeyer, in: FS K. Schmidt (2009), S. 1693, 1696 ff.
- ⁹¹ Schöne, in: Bamberger/Roth, § 705 Rn. 134, 162; K. Schmidt, in: MünchKommHGB, § 230 Rn. 8; Schubert, in: Oetker HGB, § 230 Rn. 1.
- ⁹² K. Schmidt, GesR, § 8 IV 5, S. 206, § 46 II 2, S. 1364; K. Schmidt, in: MünchKommHGB, § 124 Rn. 2; Hopt, in: Baumbach/Hopt, § 124 Rn. 2; Emmerich, in: Heymann HGB, § 124 Rn. 4; Weitemeyer, in: Oetker HGB, § 105 Rn. 7; Boesche, in: Oetker HGB, § 124 Rn. 2; Ulmer, AcP 198 (1998), 113, 114 Fn. 8 mwN; missverständlich Habersack, in: Staub, § 124 Rn. 6; zweifelnd Hillmann, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 124 Rn. 1; a.A. wohl noch Larenz/Wolf, BGB AT, § 9 Rn. 46.
- ⁹³ Vgl. z.B. Huber, in: FS Lutter (2000), S. 107, 109 f.; Reuter, AcP 207 (2007), 673, 687 ff.
- ⁹⁴ Ebenso Timm, NJW 1995, 3209, 3211; ähnlich K. Schmidt, GesR, § 46 II 1, S. 1363, und K. Schmidt, NJW 2001, 993, 997, in Bezug auf die Differenzierung von Rechtsträgerschaft »als solcher« und »in gesamthänderischer Verbundenheit«.
- ⁹⁵ BGH, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1056 (= BGHZ 146, 341); K. Schmidt, GesR, § 8 IV, S. 206 ff. mwN; Ulmer, in: MünchKommBGB, Vor §§ 705 Rn. 12 f., § 705 Rn. 307 ff.; Habermeier, in: Staudinger, Vor §§ 705 ff. Rn. 29; Reuter, AcP 207 (2007), 673, 675, 687 ff.; a.A. Raiser/Veil, Recht der Kapitalgesellschaften, § 3 Rn. 9, 11, nach denen die Unterscheidung zwischen den juristischen Personen und den rechtsfähigen Gesamthandsgesellschaften heute gegenstandslos und überholt ist, da auch letztere bei konsequenter Handhabung als juristische Personen anzuerkennen seien.
- ⁹⁶ K. Schmidt, GesR, § 8 III 4 c), S. 203; K. Schmidt, NJW 2001, 993, 1002 f.; Weick, in: Staudinger, § 54 Rn. 77; Reuter, in: MünchKommBGB, § 54 Rn. 18; a.A. Schöpflin, in: Bamberger/Roth, § 54 Rn. 21 f.; Leipold, in: FS Canaris (2007), S. 221, 240 ff.
- ⁹⁷ Hadding, ZGR 2001, 712, 729; Weick, in: Staudinger, § 54 Rn. 14; Jauernig, NJW 2001, 2231, 2232 im Hinblick auf die aktive Parteifähigkeit des nichtrechtsfähigen Vereins.
- ⁹⁸ Reuter, in: MünchKommBGB, § 54 Rn. 18.
- ⁹⁹ Lange/Kuchinke, Erbrecht, § 4 III 1, S. 78.
- ¹⁰⁰ RG, Urt. v. 14.11.1910 – 651/09 IV, JW 1911, 115, 115; KG, Beschl. v. 17.10.1935 – 1 Wx 435/35, JW 1935, 3638, 3639; KG, Beschl. v. 16.06.1938 – 1

Wx 205/38, JW 1938, 2273, 2273; *Leonhard*, § 1923 Ziff. I, III A; *Strohal*, Das deutsche Erbrecht auf Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs I, S. 28; *Dernburg*, Pandekten III, S. 104.

¹⁰¹ *Herzfelder*, in: Staudinger^{5./6.}, § 1923 Ziff. 7; *Weipert*, in: HGB-RGRK, § 124 Ziff. I; *Josef*, Archiv für bürgerliches Recht 1902, 229, 233 Fn. 1; *Lehmann/Ring*, HGB, § 124 Rn. 2; *Pelargus*, Das Erbrecht des Bürgerlichen Gesetzbuchs für das Deutsche Reich, S. 73; *Hellwig*, Anspruch und Klagrecht, S. 267 Fn. 1a; *Leipold*, in: MünchKommBGB¹, § 1923 Rn. 29; v. *Lübtow*, Erbrecht, S. 643; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht I, S. 262; *Hueck*, Das Recht der offenen Handelsgesellschaft, S. 226, 273; a.A. *Strohal*, Das deutsche Erbrecht auf Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs I, S. 28 Fn. 5; *Strohal*, in: Planck, Vor §§ 2064 ff. Ziff. 2; *Dernburg*, Das bürgerliche Recht des Deutschen Reichs und Preußens V, S. 25; *Roth*, Bayrisches Civilrecht III, S. 244.

¹⁰² *BayObLG*, Beschl. v. 31.03.1998 – 1 Z BR 174/97, ZEV 1998, 387, 387; *Strohal*, Das deutsche Erbrecht auf Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs I, S. 131; *Otte*, in: Staudinger¹², § 1923 Rn. 29; *Leipold*, in: MünchKommBGB¹, § 1923 Rn. 32; *Lange/Kuchinke*, Erbrecht, § 4 III 1, S. 78.

¹⁰³ *KG*, Beschl. v. 17.10.1935 – 1 Wx 435/35, JW 1935, 3638, 3639; *KG*, Beschl. v. 16.06.1938 – 1 Wx 205/38, JW 1938, 2273, 2273; *RG*, Urt. v. 21.02.1929, Das Recht 1929, 247 (Nr. 975); *Herzfelder*, in: Staudinger^{5./6.}, § 1923 Ziff. 7; *Knoke*, in: Planck, § 54 Ziff. 3g; *Josef*, Archiv für bürgerliches Recht 1902, 229, 232; *Leonhard*, § 1923 Ziff. III A; *Goldmann/Lilienthal*, Das Bürgerliche Gesetzbuch I, S. 96; *Enneccerus/Nipperdey*, AT I/1, S. 702; *Rehbein*, BGB, S. 44; *Fabricius*, Relativität der Rechtsfähigkeit, S. 212; *Breitbach*, Nicht rechtsfähige Vereine und Körperschaften, S. 67 Fn. 13 mwN; *Düring*, Die Erbfähigkeit des nichtrechtsfähigen Vereins, S. 3; a.A. v. *Gierke*, Vereine ohne Rechtsfähigkeit nach dem neuen Rechte, S. 21.

¹⁰⁴ *OLG zu Köln*, Urt. v. 27.12.1902, Archiv für das Zivil- und Kriminalrecht der Königlich-Preussischen Rheinprovinzen 1903, 173, 175; vgl. auch die Beispiele für Unwirksamkeitsgründe bei *Leipold*, in: MünchKommBGB, § 2085 Rn. 4.

¹⁰⁵ *Leonhard*, § 1923 Ziff. III A; *Strohal*, Das deutsche Erbrecht auf Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs I, S. 131; *Breitbach*, Nicht rechtsfähige Vereine und Körperschaften, S. 74, 120; *Holz*, Die Erbfähigkeit des nicht rechtsfähigen Vereins, S. 25; *Pengel*, Die Erbfähigkeit im bürgerlichen Recht, S. 30; *Otte*, in: Staudinger¹², § 1923 Rn. 29; *Strohal*, in: Planck, Vor §§ 2064 ff. Ziff. 2.

¹⁰⁶ *Leipold*, in: MünchKommBGB, § 2084 Rn. 57 ff., 120 ff.; *Litzenburger*, in: Bamberger/Roth, § 2084 Rn. 30.

¹⁰⁷ Nach einer Mindermeinung soll es sich nicht um eine »echte« Auflage handeln, da die Auflage vom Begünstigten nicht erzwingbar ist (vgl. § 1940 BGB), den Mitgliedern jedoch ein durchsetzbares Recht zustehen müsse (so *Strohal*, Das deutsche Erbrecht auf Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs I, S. 131 Fn. 3a; *Pengel*, Die Erbfähigkeit im bürgerlichen Recht, S. 34; *Holz*, Die Erbfähigkeit des

nicht rechtsfähigen Vereins, S. 45). Diese Argumentation geht fehl. Die Mitgesellschafter sind nicht nur von der Auflage unmittelbar Begünstigte, sondern nach traditioneller Lehre zugleich Miterben, denen § 2194 S. 1 BGB einen eigenen gerichtlich durchsetzbaren Vollziehungsanspruch gewährt.

- ¹⁰⁸ RG, Urt. v. 21.02.1929, Das Recht 1929, 247 (Nr. 975); RG, Urt. v. 14.11.1910 – 651/09 IV, JW 1911, 115; RG, Urt. v. 31.01.1884, Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts 1884, 928; *Flad*, in: Planck, Vor §§ 2064 ff. Ziff. 2; *Knoke*, in: Planck, § 54 Ziff. 3g; *Soergel*, in: Soergel³, § 54 Ziff. 6; *Leipold*, in: MünchKommBGB¹, § 1923 Rn. 32; *Steffen*, in: BGB-RGRK, § 54 Rn. 17; v. *Gamm*, in: BGB-RGRK, § 718 Rn. 7; *Frommhold*, ErbR, § 1923 Rn. 5; *Endemann*, Lehrbuch des bürgerlichen Rechts III, S. 30; *Strohal*, Das deutsche Erbrecht auf Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs I, S. 131; *Kipp*, Das Erbrecht, S. 5 Fn. 26, *Goldmann/Lilienthal*, Das Bürgerliche Gesetzbuch I, S. 97 Anm. 9; v. *Lübtow*, Erbrecht, S. 642; *Schafheutle*, Gesellschaftsbegriff und Erwerb in das Gesellschaftsvermögen, 81 f.; ausführlich *Holz*, Die Erbfähigkeit des nicht rechtsfähigen Vereins, S. 36 ff.
- ¹⁰⁹ Für letzteres *Schafheutle*, Gesellschaftsbegriff und Erwerb in das Gesellschaftsvermögen, S. 82; in diesem Sinne wohl auch *Lindemann/Lindemann*, Der nicht rechtsfähige Verein, S. 63.
- ¹¹⁰ *Schöpflin*, Der nichtrechtsfähige Verein, S. 329 mwN; *Habscheid*, AcP 155 (1956), 375, 401; *Lange/Kuchinke*, Erbrecht, § 4 III 1, S. 78; *Leonhard*, § 1923 Ziff. III A; *Loewenfeld*, in: Staudinger^{7./8.}, § 54 Ziff. VII 3 a; *Coing*, in: Staudinger¹², § 54 Rn. 77; *Otte*, in: Staudinger¹², § 1923 Rn. 29; *Schultze-v. Lasaulx*, in: Soergel¹⁰, § 54 Rn. 35; *Kregel*, in: BGB-RGRK, § 1923 Rn. 7; *Enneccerus/Nipperdey*, AT I/1, S. 702 f.; *Pengel*, Die Erbfähigkeit im bürgerlichen Recht, S. 39; *Windscheid*, Lehrbuch des Pandektenrechts I, S. 259 Fn. 4b; v. *Gierke*, Vereine ohne Rechtsfähigkeit nach dem neuen Rechte, S. 21.
- ¹¹¹ *Strohal*, Das deutsche Erbrecht auf Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs I, S. 132 Fn. 3a; *Fabricius*, Relativität der Rechtsfähigkeit, S. 213; ähnlich KG, Beschl. v. 16.06.1938 – 1 Wx 205/38, JW 1938, 2273, 2274 (Auslegung zugunsten eines rechtsfähigen Dachverbands); tendenziell auch *BayObLG*, Beschl. v. 31.03.1998 – 1 Z BR 174/97, ZEV 1998, 387; dagegen *Habermann*, Erwerb und Schuldenhaftung der nicht rechtsfähigen Vereine unter besonderer Berücksichtigung der Frage der Erbfähigkeit, S. 35 f.
- ¹¹² KG, Beschl. v. 17.10.1935 – 1 Wx 435/35, JW 1935, 3638, 3639; RG, Urt. v. 31.01.1884, Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts 1884, 928, 929; a.A. KG, Beschl. v. 16.06.1938 – 1 Wx 205/38, JW 1938, 2273, 2273.
- ¹¹³ *Josef*, Archiv für bürgerliches Recht 1902, 229, 233 f.; a.A. *Breitbach*, Nicht rechtsfähige Vereine und Körperschaften, S. 120; *Steffen*, in: BGB-RGRK, § 54 Rn. 17; *Holz*, Die Erbfähigkeit des nicht rechtsfähigen Vereins, S. 43 f., der ohne Stütze im Gesetz eine Unterwerfung unter die Gesellschaftermehrheit kraft Mehrheitsprinzips annimmt, sodass die überstimmten Gesellschafter verpflichtet sein sollen, entgegen ihrem Willen die Erbschaft anzunehmen.

- 114 *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 733 Rn. 13, § 732 Rn. 1; *Habermeier*, in: Staudinger, § 732 Rn. 1, 3, § 733 Rn. 8.
- 115 *K. Schmidt*, GesR, § 20 IV 1 a), S. 587 f.; *Dreher*, DStR 1993, 1632, 1632.
- 116 *BGH*, Urt. v. 05.06.1975 – II ZR 23/74, NJW 1976, 191, 191 (=BGHZ 65, 15); *Schlitt*, in: Sudhoff, § 25 Rn. 1, 31; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht II, S. 199 f.; *Dreher*, DStR 1993, 1632, 1633.
- 117 *BGH*, Urt. v. 25.09.1986 – II ZR 262/85, NJW 1987, 189, 190 (= BGHZ 98, 276); *BGH*, Urt. v. 10.06.1965 – II ZR 6/63, NJW 1965, 1960 (= BGHZ 44, 40); *Hueck/Fastrich*, in: Baumbach/Hueck, § 13 Rn. 23, 29; *Weipert*, in: MünchHdbGesR-I, § 6 Rn. 38, § 13 Rn. 6 f.; *Schlitt*, in: Sudhoff, § 25 Rn. 38, 40; *K. Schmidt*, GesR, § 21 II 3 c), S. 616; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht II, S. 200 f. mwN; *Dreher*, DStR 1993, 1632, 1635.
- 118 *Hueck/Fastrich*, in: Baumbach/Hueck, § 13 Rn. 27; *Schlitt*, in: Sudhoff, § 25 Rn. 6; *Dreher*, DStR 1993, 1632, 1634.
- 119 Mit ähnlichen Erwägungen *KG*, Beschl. v. 17.10.1935 – 1 Wx 435/35, JW 1935, 3638, 3639.
- 120 Nach herrschender Auffassung geht das Notverwaltungsrecht des § 2038 Abs. 1 Hs. 2 BGB dem Grundsatz der gemeinschaftlichen Verfügung in § 2040 Abs. 1 BGB vor (*Gergen*, in: Münch-KommBGB, § 2040 Rn. 3; *Lange/Kuchinke*, Erbrecht, § 43 IV 3, S. 1131 f.; *Wolf*, in: Soergel, § 2038 Rn. 12; a.A. *Werner*, in: Staudinger, § 2038 Rn. 7).
- 121 *Josef*, Archiv für bürgerliches Recht 1902, 229, 235.
- 122 *Josef*, Archiv für bürgerliches Recht 1902, 229, 236.
- 123 *BGH*, Urt. v. 22.04.1971 – III ZR 46/68, NJW 1971, 1264, 1264 (= BGHZ 56, 115); *BGH*, Urt. v. 16.12.1992 – IV ZR 222/91, NJW 1993, 726, 726; *RG*, Beschl. v. 11.10.1906 – IV 286/06, RGZ 64, 173, 175 f.; *Kregel*, in: BGB-RGRK, § 2033 Rn. 1, 12; *Gergen*, in: MünchKommBGB, § 2033 Rn. 26 f.; *Werner*, in: Staudinger, § 2033 Rn. 24; *Lohmann*, in: Bamberger/Roth, § 2033 Rn. 8.
- 124 *BayObLG*, Beschl. v. 17.05.2001 – 1Z BR 121/00, NJW-RR 2001, 1521, 1522 (= BayObLGZ 2001, 127); *Mayer*, in: MünchKommBGB, § 2353 Rn. 37; *Lange/Kuchinke*, Erbrecht, § 39 V 3, S. 1026; *Herzog*, in: Staudinger, § 2353 Rn. 17.
- 125 *Kober*, in: Staudinger^{7./8.}, § 736 Ziff. I, II; *Wolf*, BGB, § 738 Ziff. 1; v. *Gierke*, Vereine ohne Rechtsfähigkeit nach dem neuen Rechte, S. 24 f.; a.A. *Goldmann/Lilienthal*, Das Bürgerliche Gesetzbuch I, S. 99 Fn. 21.
- 126 So aber *Josef*, Archiv für bürgerliches Recht 1902, 229, 236 f.
- 127 *Leonhard*, § 1923; *Pengel*, Die Erbfähigkeit im bürgerlichen Recht, S. 35.
- 128 *Gergen*, in: MünchKommBGB, § 2033 Rn. 26; *Lohmann*, in: Bamberger/Roth, § 2033 Rn. 9; *Werner*, in: Staudinger, § 2033 Rn. 26.
- 129 *Josef*, Archiv für bürgerliches Recht 1902, 229, 234 f.; *Pengel*, Die Erbfähigkeit im bürgerlichen Recht, S. 36; *Habermann*, Erwerb und Schuldenhaftung der nicht

- rechtsfähigen Vereine unter besonderer Berücksichtigung der Frage der Erbfähigkeit, S. 33 f.; a.A. *Leonhard*, § 1923, jedoch ohne Auseinandersetzung.
- ¹³⁰ *Josef*, Archiv für bürgerliches Recht 1902, 229, 235; *Holz*, Die Erbfähigkeit des nicht rechtsfähigen Vereins, S. 43; *Habermann*, Erwerb und Schuldenhaftung der nicht rechtsfähigen Vereine unter besonderer Berücksichtigung der Frage der Erbfähigkeit, S. 34.
- ¹³¹ *Josef*, Archiv für bürgerliches Recht 1902, 229, 235, 238.
- ¹³² KG, Beschl. v. 17.10.1935 – 1 Wx 435/35, JW 1935, 3638, 3639; *Kober*, in: Staudinger², § 718 Ziff. III 1 d; *Windscheid*, Lehrbuch des Pandektenrechts I, S. 259 Fn. 4b; *Leonhard*, § 1923 Ziff. III A; *Enneccerus/Nipperdey*, AT I/1, S. 703; *Habscheid*, AcP 155 (1956), 375, 400 f.; *Rhode*, Juristische Person und Treuhand, S. 108.
- ¹³³ *Keßler*, in: Staudinger¹², § 718 Rn. 6; *Schultze-v. Lasaulx*, in: Soergel¹⁰, § 718 Rn. 5; *Ulmer*, in: MünchKommBGB¹, § 718 Rn. 14; *Schafheutle*, Gesellschaftsbegriff und Erwerb in das Gesellschaftsvermögen, S. 81; *Goldmann/Lilienthal*, Das Bürgerliche Gesetzbuch I, S. 97 Fn. 9; *Strohal*, Das deutsche Erbrecht auf Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs I, S. 131 Fn. 3a; *Holz*, Die Erbfähigkeit des nicht rechtsfähigen Vereins, S. 35 f.; *Habermann*, Erwerb und Schuldenhaftung der nicht rechtsfähigen Vereine unter besonderer Berücksichtigung der Frage der Erbfähigkeit, S. 30 f.; *Flad*, in: Planck, Vor §§ 2064 ff. Ziff. 2; a.A. *Pengel*, Die Erbfähigkeit im bürgerlichen Recht, S. 36.
- ¹³⁴ Dieser kommt insbesondere in § 83 Abs. 1 S. 1 InsO, §§ 857 Abs. 3, 778 Abs. 2 ZPO zum Ausdruck.
- ¹³⁵ RG, Urt. v. 27.03.1914 – VII 412/13, RGZ 84, 342, 348; *Siegmann/Höger*, in: Bamberger/Roth, § 1942 Rn. 13; *Otte*, in: Staudinger, § 1942 Rn. 15, § 1943 Rn. 12.
- ¹³⁶ *Josef*, Archiv für bürgerliches Recht 1902, 229, 232; *Holz*, Die Erbfähigkeit des nicht rechtsfähigen Vereins, S. 42 f.; *Flad*, in: Planck, Vor §§ 2064 ff. Ziff. 2. Für unproblematisch erachten dies indes *Pengel*, Die Erbfähigkeit im bürgerlichen Recht, S. 32 f. und *Habermann*, Erwerb und Schuldenhaftung der nicht rechtsfähigen Vereine unter besonderer Berücksichtigung der Frage der Erbfähigkeit, S. 27.
- ¹³⁷ *Otte*, in: Staudinger, § 1943 Rn. 11; *Walter*, ZEV 2008, 319, 320.
- ¹³⁸ Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht dürfte die Annahme oder Ausschlagung einer Erbschaft bei der GbR auch im Falle einer Einzel- oder Mehrheitsgeschäftsführung von der jeweiligen Geschäftsführungsbefugnis umfasst sein, da § 709 BGB die geschäftsführenden Gesellschafter umfassend, d.h. auch zur Durchführung außergewöhnlicher Geschäfte ermächtigt (anders § 116 HGB) und es sich weder um ein Grundlagengeschäft handelt (kein Akt in Bezug auf Zusammensetzung, Organisation, Gegenstand oder Zweck der Gesellschaft), noch um ein Geschäft, das in den Kernbereich der Mitgliedschaft eingreift (kein Beschneidung persönlicher Gesellschafterrechte). Zum Begriff des Grundlagengeschäfts vgl.

- Habermeier*, in: Staudinger¹⁴, § 709 Rn. 2; *Schäfer*, in: Staub, § 114 Rn. 15 f., § 116 Rn. 8; zur Kernbereichslehre *BGH*, Urt. v. 10.10.1994 – II ZR 18/94, NJW 1995, 194, 195; *BGH*, Urt. v. 05.11.1984 – II ZR 111/84, NJW 1985, 974, 974; K. *Schmidt*, GesR, § 16 III 3 b) bb), S. 472; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht II, S. 302 ff.; *Habermeier*, in: Staudinger¹⁴, § 709 Rn. 51; *Weitemeyer*, in: FS Kreutz (2010), S. 905, 912, 915, 920; *Hermanns*, ZGR 1996, 103, 108 ff.
- ¹³⁹ *Schafheutle*, Gesellschaftsbegriff und Erwerb in das Gesellschaftsvermögen, S. 81; *Flad*, in: Planck, Vor §§ 2064 ff. Ziff. 2.
- ¹⁴⁰ *Schäfer*, in: Staub, § 105 Rn. 294 ff.; *Mutter*, in: Gummert MAH PersG, § 6 Rn. 291; *Piehler/Schulte*, in: MünchHdbGesR-I, § 73 Rn. 1, 5 ff.; *Roth*, in: MünchKommBGB, § 413 Rn. 9.
- ¹⁴¹ *Gergen*, in: MünchKommBGB, § 2033 Rn. 4; *Lohmann*, in: Bamberger/Roth, § 2033 Rn. 1; *Lange/Kuchinke*, Erbrecht, § 42 II 2 c), S. 1090; *RG*, Urt. v. 07.12.1914 – 352/14 IV, JW 1915, 245, 246; *Werner*, in: Staudinger, § 2033 Rn. 4; *Schlüter*, in: Erman, § 2033 Rn. 1; *Kregel*, in: BGB-RGRK, § 2033 Rn. 5; *Kiethe*, ZEV 2003, 225, 227.
- ¹⁴² *Gergen*, in: MünchKommBGB, § 2033 Rn. 4; *Lange/Kuchinke*, Erbrecht, § 42 II 2 c), S. 1090.
- ¹⁴³ *KG*, Beschl. v. 17.10.1935 – 1 Wx 435/35, JW 1935, 3638, 3639; *Habermann*, Erwerb und Schuldenhaftung der nicht rechtsfähigen Vereine unter besonderer Berücksichtigung der Frage der Erbfähigkeit, S. 29; *Fabricius*, Relativität der Rechtsfähigkeit, S. 213; ähnlich *Schafheutle*, Gesellschaftsbegriff und Erwerb in das Gesellschaftsvermögen, S. 81, 83; a.A. *Rhode*, Juristische Person und Treuhand, S. 108; *Pengel*, Die Erbfähigkeit im bürgerlichen Recht, S. 36 f.; *Schöpflin*, Der nichtrechtsfähige Verein, S. 330.
- ¹⁴⁴ Zur identischen Regelung in § 1369 BGB a.F. vgl. *Pengel*, Die Erbfähigkeit im bürgerlichen Recht, S. 37 (für analoge Anwendung) und *Schafheutle*, Gesellschaftsbegriff und Erwerb in das Gesellschaftsvermögen, S. 81 (dagegen).
- ¹⁴⁵ Im Ergebnis ebenso die h.M. zu § 1521 BGB a.F. Danach wurde in der mittlerweile abgeschafften Errungenschaftsgemeinschaft Erbvermögen stets Privatvermögen des erbenden Ehegatten. Eine Anordnung des Erblassers, dass die Erbschaft in das Gesamtvermögen fallen möge, sollte nach h.M. mangels einer mit §§ 1440, 1369 BGB a.F. (entspricht dem heutigen § 1418 Abs. 2 Nr. 2 BGB) vergleichbaren Gesetzesnorm nicht zulässig sein. Vgl. *Holz*, Die Erbfähigkeit des nicht rechtsfähigen Vereins, S. 34-36; v. *Tuhr*, AT I, S. 350 Fn. 10a; *Unzner*, in: Planck, § 1521 Ziff. 5.
- ¹⁴⁶ *Schöpflin*, Der nichtrechtsfähige Verein, S. 329; ebenso *Kober*, in: Staudinger², § 718 Ziff. V 1 d.
- ¹⁴⁷ *Habermeier*, in: Staudinger, § 718 Rn. 10; *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 718 Rn. 22; *Schöne*, in: Bamberger/Roth, § 718 Rn. 7; *Habersack*, in: Staub, § 124 Rn. 5; *Holz*, Die Erbfähigkeit des nicht rechtsfähigen Vereins, S. 41 f.; *Pengel*, Die Erbfähigkeit im bürgerlichen Recht, S. 37; *Dernburg*, Die Schuldverhältnisse

nach dem Rechte des Deutschen Reichs und Preußens II, S. 665 f.; *Enneccerus/Nipperdey*, AT I/1, S. 703 Fn. 44; a.A. *Schafheutle*, Gesellschaftsbegriff und Erwerb in das Gesellschaftsvermögen, S. 83; *Habermann*, Erwerb und Schuldenhaftung der nicht rechtsfähigen Vereine unter besonderer Berücksichtigung der Frage der Erbfähigkeit, S. 28; *Goldmann/Lilienthal*, Das Bürgerliche Gesetzbuch I, S. 97, 757; *Hueck*, Das Recht der offenen Handelsgesellschaft, S. 225 f.

¹⁴⁸ *Habermeier*, in: Staudinger, § 718 Rn. 12; *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 718 Rn. 23; *Schöne*, in: Bamberger/Roth, § 718 Rn. 8.

¹⁴⁹ *Schöpflin*, Der nichtrechtsfähige Verein, S. 332.

¹⁵⁰ *Leipold*, in: MünchKommBGB, § 1938 Rn. 6 f.; *Lange/Kuchinke*, Erbrecht, § 27 IX 1 b, S. 567; *Müller-Christmann*, in: Bamberger/Roth, § 1938 Rn. 6.

¹⁵¹ *BayObLG*, Beschl. v. 25.08.2000 – 1Z BR 15/00, ZEV 2001, 151, 152; *Leipold*, in: Münch-KommBGB, § 1938 Rn. 7; *Otte*, in: Staudinger, § 1938 Rn. 7.

¹⁵² *BayObLG*, Beschl. v. 25.08.2000 – 1Z BR 15/00, ZEV 2001, 151, 152; *OLG München*, Urt. v. 29.09.2000 – 21 U 2369/00, ZEV 2001, 153, 153; *BayObLG*, Beschl. v. 02.03.1992 – BReg. 1 Z 46/91, FamRZ 1992, 986; *Leipold*, in: MünchKommBGB, § 1938 Rn. 7; *Müller-Christmann*, in: Bamberger/Roth, § 1938 Rn. 6; *Otte*, in: Staudinger, § 1938 Rn. 2 ff., § 2085 Rn. 8.

¹⁵³ *Werner*, in: Staudinger, § 1936 Rn. 11.

¹⁵⁴ *Siegmann/Höger*, in: Bamberger/Roth, § 1942 Rn. 11.

¹⁵⁵ So z.B. *Schöpflin*, Der nichtrechtsfähige Verein, 116; *Kraft/Kreutz*, Gesellschaftsrecht, C I 1 d), S. 104 ff.

¹⁵⁶ *Habermeier*, in: Staudinger, Vor §§ 705 ff. Rn. 21; *Otte*, in: Staudinger, § 1923 Rn. 29; *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 718 Rn. 22; *Leipold*, in: MünchKommBGB, § 1923 Rn. 31; *Müller-Christmann*, in: Bamberger/Roth, § 1923 Rn. 12; *Hadding*, in: Soergel, § 718 Rn. 5; *Stein*, in: Soergel, § 1923 Rn. 8; *Habersack*, in: Staub, § 124 Rn. 18; *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 124 Rn. 5; *Boesche*, in: Oetker HGB, § 124 Rn. 9; *Hillmann*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 124 Rn. 9; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 124 Rn. 37; a.A. *Flume*, AT I/1 S. 107 f.; *Flume*, ZHR 136 (1972), 177, 193; *Flume*, in: FS Raiser (1974), S. 27, 33 f.; *Haas*, Erbschaftsteuerrecht und gesellschaftsrechtliche Nachfolge, S. 26 ff.

¹⁵⁷ *Otte*, in: Staudinger, § 1923 Rn. 30; *Habermeier*, in: Staudinger, Vor §§ 705 ff. Rn. 21, § 718 Rn. 11; *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 718 Rn. 22; *Leipold*, in: MünchKommBGB, § 1923 Rn. 31; *Hadding*, in: Soergel, § 718 Rn. 5; *Schöne*, in: Bamberger/Roth, § 718 Rn. 7; *Müller-Christmann*, in: Bamberger/Roth, § 1923 Rn. 13; *H.P. Westermann*, in: Erman, § 718 Rn. 6; *Unger/Friel*, in: Gummert MAH PersG, § 5 Rn. 28; *Gummert*, in: MünchHdbGesR-I, § 17 Rn. 37; *Wälzholz*, in: Viskorf, § 3 Rn. 9; *Ulmer*, ZIP 2001, 585, 596; *Habersack*, JuS 1990, 179, 184; *Habersack*, BB 2001, 477, 479; *Mülbert*, AcP 199 (1999), 38, 74; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht II, S. 651; *Scherer/Feick*, ZEV 2003, 341 ff.; *Elsing*, BB 2003,

909, 914; *Fabricius*, Relativität der Rechtsfähigkeit, S. 236; *Höne*, UVR 2012, 10, 15; tendenziell auch *Groh*, in: GS Knobbe-Keuk (1997), S. 433, 435 f.; a.A. *Stein*, in: Soergel, § 1923 Rn. 8 (allerdings ohne aktuelle Auseinandersetzung); *Schlüter*, in: Erman, § 1923 Rn. 1; ausführlich *Flume*, AT I/1, S. 107 f.; *Flume*, in: FS Raiser (1974), S. 27, 33 f.; *Flume*, ZHR 136 (1972), 177, 193; sich den Vorbehalten anschließend *Crezelius*, Anm. z. BFH, Urt. v. 14.03.2006 – VIII R 60/03, ZEV 2006, 421, 422; *Crezelius*, JbFSt 1990/91, 225, 273; *Crezelius*, DStJG 17 (1994), 135, 160 f.; *Berstelmeyer*, Rpfleger 2004, 604, 607; *Derleder*, BB 2001, 2485, 2490 f.; *Haas*, Erbschaftsteuerrecht und gesellschaftsrechtliche Nachfolge, S. 26 ff.

¹⁵⁸ *Schöpflin*, Der nichtrechtsfähige Verein, S. 328 mwN; *Weick*, in: Staudinger, § 54 Rn. 77; *Otte*, in: Staudinger, § 1923 Rn. 31; *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 549; *Leipold*, in: MünchKommBGB, § 1923 Rn. 32; *Müller-Christmann*, in: Bamberger/Roth, § 1923 Rn. 14; *Hadding*, in: Soergel, § 54 Rn. 17; differenzierend *Reuter*, in: MünchKommBGB, § 54 Rn. 27, der im Hinblick auf die unterschiedlichen Vermögenssphären zwischen dem nichtrechtsfähigen Idealverein, dessen Vermögen von der Vermögenssphäre der Mitglieder getrennt ist und der daher erbfähig sein soll, und dem erbunfähigen, wirtschaftlichen Verein unterscheidet; a.A. *Stein*, in: Soergel, § 1923 Rn. 8; *Schöpflin*, in: Bamberger/Roth, § 54 Rn. 25.

¹⁵⁹ Vgl. statt aller *Leipold*, Erbrecht, § 2 Rn. 26.

¹⁶⁰ *Fabricius*, Relativität der Rechtsfähigkeit, S. 50 ff.; methodenkritisch, i.E. aber zustimmend *K. Schmidt*, GesR, § 8 V 1 b), S. 213; vgl. auch *Larenz/Wolf*, BGB AT, § 5 Rn. 8, § 9 Rn. 17; *Timm*, NJW 1995, 3209, 3211. In die gleiche Richtung zielen Versuche, die Gesamthandsgesellschaften als nur »teilrechtsfähig« zu bezeichnen, womit wohl nichts anderes gesagt werden soll, als dass nicht jede (an sich auch für nicht-natürliche Personen denkbare) Rechtsposition auch tatsächlich eingenommen werden kann (so z.B. *Flume*, AT I/1, S. 91).

¹⁶¹ *K. Schmidt*, GesR, § 8 V 1 a, S. 212.

¹⁶² *BGH*, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1056 (= BGHZ 146, 341); zuvor bereits *BGH*, Urt. v. 15.07.1997 – XI ZR 154/96, NJW 1997, 2754, 2755; *BGH*, Beschl. v. 04.11.1991 – II ZB 10/91, NJW 1992, 499, 500 (= BGHZ 116, 86); im Anschluss *BGH*, Beschl. v. 26.01.2006 – V ZB 132/05, NJW 2006, 2189, 2190; *BGH*, Beschl. v. 18.02.2002 – II ZR 331/00, NJW 2002, 1207, 1208; *BGH*, Beschl. v. 16.07.2001 – II ZB 23/00, NJW 2001, 3121, 3122 (= BGHZ 148, 291); kritisch zum Begriff der Teilrechtsfähigkeit *Wertenbruch*, Die Haftung von Gesellschaften und Gesellschaftsanteilen in der Zwangsvollstreckung, S. 212 f.

¹⁶³ Scheckfähigkeit: *BGH*, Urt. v. 15.07.1997 – XI ZR 154/96, NJW 1997, 2754; Wechselfähigkeit: *BGH*, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1061 (= BGHZ 146, 341); Grundrechtsfähigkeit: *BVerfG*, Beschl. v. 02.09.2002 – 1 BvR 1103/02, NJW 2002, 3533; Grundbuchfähigkeit: *BGH*, Beschl. v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, NJW 2009, 594 (= BGHZ 179, 102). Fähigkeit zur Beteiligung an AG (*BGH*, Urt. v. 13.04.1992 – II ZR 277/90, NJW 1992, 2222, 2226 (= BGHZ 118, 83)), GmbH (*BGH*, Beschl. v. 03.11.1980 – II ZB 1/79, NJW 1981, 682, 683 (=

BGHZ 78, 311)), eG (BGH, Beschl. v. 04.11.1991 – II ZB 10/91, NJW 1992, 499, 500 (= BGHZ 116, 86)), KG (BGH, Beschl. v. 16.07.2001 – II ZB 23/00, NJW 2001, 3121 (= BGHZ 148, 291)) oder GbR (BGH, Urt. v. 02.10.1997 – II ZR 249/96, NJW 1998, 376); dagegen ablehnend hinsichtlich der Markenfähigkeit (BGH, Urt. v. 24.02.2000 – I ZR 168/97, NJW-RR 2001, 114, 116) und WEG-Verwalterfähigkeit (BGH, Beschl. v. 26.01.2006 – V ZB 132/05, NJW 2006, 2189); zum Ganzen *Ulmer*, in: MünchKommBGB, § 705 Rn. 299 ff.; *K. Schmidt*, GesR, § 60 II 1 a), S. 1773 f.; vgl. auch die detaillierte chronologische Darstellung der BGH-Rechtsprechung bei *Wertenbruch*, Die Haftung von Gesellschaften und Gesellschaftsanteilen in der Zwangsvollstreckung, S. 196 ff.

¹⁶⁴ Das in diesem Zusammenhang oft zitierte Urteil des *BFH*, Urt. v. 07.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237, kann nicht als höchstrichterlicher Beleg für die Erbfähigkeit der GbR dienen, da es sich um ein finanzgerichtliches Urteil handelt, das ausschließlich die Erbschaftsteuersubjektivität der Personengesellschaften zum Gegenstand hatte und in diesem Rahmen nur beiläufig ohne weitere Begründung und Auseinandersetzung die Erbfähigkeit dieser Gesellschaften unterstellt (gleicher Auffassung *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 537). Später hat der BFH die Frage der Erbfähigkeit sogar ausdrücklich offen gelassen (*BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, BStBl. II 1995, 81). Zuvor bereits ablehnend *BayObLG*, Beschl. v. 31.03.1998 – 1 Z BR 174/97, ZEV 1998, 387.

¹⁶⁵ Siehe die Nachweise in Fn. 157.

¹⁶⁶ *Flume*, AT I/1, S. 108.

¹⁶⁷ *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535 ff.

¹⁶⁸ *Flume*, AT I/1, S. 107 f.

¹⁶⁹ v. *Gierke*, Deutsches Privatrecht I, S. 664, 676, 682 f.

¹⁷⁰ *Flume*, AT I/1, S. 55.

¹⁷¹ *Flume* aaO, S. 56.

¹⁷² *Flume* aaO, S. 56.

¹⁷³ *Flume* aaO, S. 56, 69.

¹⁷⁴ *Flume* aaO, S. 56, 89.

¹⁷⁵ *Flume* aaO, S. 68, 61.

¹⁷⁶ *Flume* aaO, S. 69.

¹⁷⁷ *Flume* aaO, S. 74.

¹⁷⁸ v. *Gierke*, Deutsches Privatrecht I, S. 682.

¹⁷⁹ *K. Schmidt*, GesR, § 8 IV 5, S. 206, § 58 II 2 a), S. 1696, § 58 IV 2 a), S. 1712 f., § 59 IV 2 a), S. 1754, § 60 I 2 b), S. 1768, § 60 II 1 a), S. 1771 f.; *K. Schmidt*, NJW 2001, 993, 997; *Timm*, NJW 1995, 3209, 3214 f.; *Gummert*, in: MünchHdbGesR-I, § 17 Rn. 9; wohl auch *Ulmer*, in: MünchKommBGB, § 705 Rn. 298, 302; a.A. jedoch z.B. *Wertenbruch*, Die Haftung von Gesellschaften und Gesellschaftsanteilen in der Zwangsvollstreckung, S. 170, 211, 349.

¹⁸⁰ Kritisch bereits *Buchda*, Geschichte und Kritik der deutschen Gesamthandslehre,

S. 258: »Wo aber wirklich Einheit ist, da ist keine Vielheit mehr. Man kann die Gesamthänder nicht in einer bestimmten Beziehung als Einheit behandeln und sie in derselben Beziehung gleichwohl als Vielheit bestehen lassen.«

181 *Flume*, AT I/1, S. 107.

182 Zur Terminologie: Das Gesetz benutzt die Begriffe der »Verwaltungstestamentsvollstreckung« und der »Abwicklungsvollstreckung« nicht – sie sind aber als strukturelle Unterscheidungsmerkmale in der Wissenschaft anerkannt. Die Abwicklungsvollstreckung als Regeltypus verfolgt den Zweck, den Nachlass im Sinne des Erblassers möglichst zeitnah abzuwickeln und an die Erben auszukehren (*Zimmermann*, in: MünchKommBGB, § 2203 Rn. 5 ff.). Die Verwaltungstestamentsvollstreckung ist demgegenüber auf ein längerfristiges Halten und Verwalten des Nachlasses oder einzelner Nachlassgegenstände durch den Testamentsvollstrecker für die Erben gerichtet (*Zimmermann*, in: MünchKommBGB, § 2209 Rn. 1). Zulässig sind auch Mischtypen: So kann die temporäre Verwaltung mit einer nachgelagerten Abwicklung verknüpft werden oder der Erblasser dem Testamentsvollstrecker noch andere Aufgaben neben der Verwaltung zuweisen (§ 2209 S. 1 Hs. 2 BGB).

183 *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 540.

184 *Zimmermann*, in: MünchKommBGB, § 2206 Rn. 14; *Küpper*, in: MünchKommBGB, § 1975 Rn. 9; *Reimann*, in: Staudinger, § 2206 Rn. 17.

185 So auch *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 540.

186 Nach h.M. ist eine Verwaltungstestamentsvollstreckung über einen Personengesellschaftsanteil eines persönlich haftenden Gesellschafters insbesondere deshalb unzulässig, weil die beschränkte Verpflichtungsbefugnis des Testamentsvollstreckers nach § 2206 BGB sich nicht mit dem Grundsatz der unbeschränkten Gesellschafterhaftung nach § 128 HGB (analog) vertragen können soll. Dazu *BGH*, Beschl. v. 03.07.1989 – II ZB 1/89, NJW 1989, 3152, 3154 f. mwN (= BGHZ 108, 187); *Zimmermann*, in: MünchKommBGB, § 2205 Rn. 14 ff.; *Mayer*, in: Bamberger/Roth, § 2205 Rn. 27 ff.; *Ulmer*, in: MünchKommBGB, § 705 Rn. 110 ff.; zur Vererbbarkeit von Personengesellschaftsanteilen siehe *Röthel*, DJT 2010, A 40 ff.

187 *Reimann*, in: Staudinger, § 2209 Rn. 15; *Zimmermann*, in: MünchKommBGB, § 2209 Rn. 10.

188 *Zimmermann*, in: MünchKommBGB, § 2209 Rn. 10.

189 *Zimmermann*, in: MünchKommBGB, § 2210 Rn. 1; *Reimann*, in: Staudinger, § 2210 Rn. 20, 24; zum Zweck und Anwendungsbereich der 30-Jahres-Frist vgl. *Röthel*, in: FS Reuter (2010), S. 307 ff., 321 f.

190 *Scherer/Feick*, ZEV 2003, 341, 343; *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 540.

191 So auch *Scherer/Feick*, ZEV 2003, 341, 342 f.

192 *Flume*, AT I/1, S. 107 f.

193 *Lange/Kuchinke*, Erbrecht, § 37 VIII 2 a), S. 920; *Lange*, in: MünchKommBGB, §

2303 Rn. 16.

- ¹⁹⁴ BGH, Urt. v. 06.04.1981 – II ZR 186/80, NJW 1981, 2563, 2563 (= BGHZ 80, 357); *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 721 Rn. 13; *Weitemeyer*, in: Oetker HGB, § 121 Rn. 7; *Emmerich*, in: Heymann HGB, § 121 Rn. 7.
- ¹⁹⁵ *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 721 Rn. 16; *Ehricke*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 122 Rn. 50; *Weitemeyer*, in: Oetker HGB, § 122 Rn. 36; *Priester*, in: MünchKommHGB, § 122 Rn. 49; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 122 Rn. 16; *Scherer/Feick*, ZEV 2003, 341, 343.
- ¹⁹⁶ BGH, Urt. v. 30.11.1951 – II ZR 109/51, NJW 1952, 461, 462 (= BGHZ 4, 108); RG, Urt. v. 01.02.1929 – 419/28 II, JW 1929, 1360, 1360 f.; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 133 Rn. 5; *Kamanabrou*, in: Oetker HGB, § 133 Rn. 5 f.; *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 133 Rn. 11 mwN; *Schöne*, in: Bamberger/Roth, § 723 Rn. 17; *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB § 723 Rn. 26.
- ¹⁹⁷ *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 541; *Lange/Kuchinke*, Erbrecht, § 37 VIII 2 a), S. 920.
- ¹⁹⁸ *Scherer/Feick*, ZEV 2003, 341, 343.
- ¹⁹⁹ Für den nichtrechtsfähigen Verein stimmt SCHÖPFLIN (*Schöpflin*, Der nichtrechtsfähige Verein, S. 330 Fn. 109) dem im Grunde zu, plädiert jedoch für eine Anrechnung desjenigen Vorteils auf den Pflichtteil, der dem Mitglied mittelbar über den Verein zukommt.
- ²⁰⁰ So auch *Scherer/Feick*, ZEV 2003, 341, 343; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 124 Rn. 51 f.; *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 128 Rn. 24.
- ²⁰¹ RG, Urt. v. 05.01.1937 – II 182/36, RGZ 153, 305, 311 f.; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 124 Rn. 55; *Emmerich*, in: Heymann HGB, § 128 Rn. 15; *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 128 Rn. 18 mwN und a.A.: nur teilschuldnerische Haftung mit wechselseitiger Ausfallgarantie.
- ²⁰² *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 128 Rn. 18 ff., 12 mwN; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 124 Rn. 54; *Boesche*, in: Oetker HGB, § 128 Rn. 21; *Emmerich*, in: Heymann HGB, § 128 Rn. 16.
- ²⁰³ Vgl. *Scherer/Feick*, ZEV 2003, 341, 343 Fn. 29.
- ²⁰⁴ Ebenso *Scherer/Feick* aaO S. 343.
- ²⁰⁵ *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 540.
- ²⁰⁶ *Flume*, AT I/1, S. 108.

- ²⁰⁷ Otte, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 541.
- ²⁰⁸ So die ganz h.M., die stets einen Übergang in das Vermögen des Abkömmlings voraussetzt, *Ann*, in: MünchKommBGB, § 2050 Rn. 9; *Lohmann*, in: Bamberger/Roth, § 2050 Rn. 7a; *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 541; v. *Sachsen Gessaphe*, in: MünchKommBGB, § 1624 Rn. 3; *Werner*, in: Staudinger, § 2050 Rn. 17, 21.
- ²⁰⁹ *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 541.
- ²¹⁰ *Flume*, AT I/1, S. 108.
- ²¹¹ *Olshausen*, in: Staudinger, § 2339 Rn. 6; *Helms*, in: MünchKommBGB, § 2339 Rn. 2 f.; kritisch zur ratio des § 2339 BGB *Muscheler*, ZEV 2009, 58 ff. MUSCHELER ist insoweit zuzustimmen, dass es eine stringente Erklärung des Normzwecks wohl nicht gibt. Die Tatsache, dass der Tötungsversuch in § 2339 Abs. 1 Nr. 1 BGB aufgenommen ist, nicht jedoch die schwere vorsätzlichen Körperverletzung, zeigt, dass nicht lediglich die Schwere der Tat entscheidend ist. Da es andererseits auf die Testierfähigkeit des Erblassers nicht zwingend ankommt, kann es auch nicht ausschließlich um den Schutz seiner Testierfreiheit gehen (so aber Mot. V S. 517 = *Mugdan V*, S. 276; dagegen Prot. V S. 7698 ff. = *Mugdan V*, S. 817 f.). Die meisten der in § 2339 Abs. 1 BGB aufgeführten Fälle lassen sich dennoch wohl dadurch am besten erklären, dass der Erblasser den Erben wegen der Schwere der gegen seine Person oder seine Testierfreiheit gerichteten Tat gewöhnlich enterbt hätte, es ihm jedoch tatsächlich nicht möglich sein wird und daher das Gesetz stellvertretend und typisierend diese Aufgabe übernimmt.
- ²¹² *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 541 f.; *Scherer/Feick*, ZEV 2003, 341, 343 f.; tendenziell für eine Zurechnung auch *Schöpflin*, Der nichtrechtsfähige Verein, S. 330 Fn. 109 (jedoch ohne Auseinandersetzung).
- ²¹³ *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 541.
- ²¹⁴ *Scherer/Feick*, ZEV 2003, 341, 344.
- ²¹⁵ *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 542. Über § 2281 Abs. 1 BGB gilt die Vorschrift auch für den Erbvertrag.
- ²¹⁶ *Otte*, in: Staudinger, § 2078 Rn. 12.
- ²¹⁷ *Leipold*, in: MünchKommBGB, § 2078 Rn. 56; *Otte*, in: Staudinger, § 2078 Rn. 32.
- ²¹⁸ *BGH*, Urt. v. 08.05.1985 – IV a ZR 230/83, NJW 1985, 2025, 2026; *Otte*, in: Staudinger, § 2078 Rn. 32.
- ²¹⁹ *Schlichting*, in: MünchKommBGB, § 2094 Rn. 3; *Otte*, in: Staudinger, § 2094 Rn. 2.
- ²²⁰ Nach überwiegend vertretener Auffassung tritt beim Wegfall eines Erben infolge einer Testamentsanfechtung Anwachsung gemäß § 2094 BGB ein (KG, Beschl. v. 07.05.1956 – 1 W 871/56, NJW 1956, 1523; *Schlichting*, in: MünchKommBGB, § 2094 Rn. 3; *Litzenburger*, in: Bamberger/Roth, § 2094 Rn. 2; *Otte*, in: Staudinger, § 2094 Rn. 2; *M. Schmidt*, in: Erman, § 2094 Rn. 2; *Johannsen*, in: BGB-RGRK, § 2094 Rn. 2; *Weidlich*, in: Palandt, § 2094 Rn. 2). Die Gegenauffassung

- argumentiert, von einem »Wegfall« eines Erben im Sinne von § 2094 Abs. 1 S. 1 BGB könne bei einer anfänglichen Nichtigkeit wegen Anfechtung gemäß §§ 2078, 142 BGB nicht gesprochen werden, sodass es allenfalls zu einer Erhöhung der Bruchteile nach § 2089 BGB komme (*Jauernig*, BGB, § 2094 Rn. 2). Da jedenfalls nicht die von der Erbschaft ausgeschlossenen gesetzlichen Erben zum Zug kommen, unterscheiden sich die Ansichten insoweit im Ergebnis nicht.
- 221 *Leipold*, in: MünchKommBGB, § 2078 Rn. 43 ff.; *Otte*, in: Staudinger, § 2078 Rn. 27 f.
- 222 *Otte*, in: Staudinger, § 2078 Rn. 43 mwN.
- 223 *Helms*, in: MünchKommBGB, § 2339 Rn. 10; *Olshausen*, in: Staudinger, § 2339 Rn. 23.
- 224 So auch *Scherer/Feick*, ZEV 2003, 341, 343.
- 225 Siehe oben S. 22.
- 226 *K. Schmidt*, GesR, S. 219; *John*, AcP 185 (1985), 209, 226.
- 227 *Heider*, in: MünchKommAktG, § 1 Rn. 51.
- 228 *K. Schmidt*, GesR, § 9 I 2 b), S. 220, *Raiser/Veil*, Recht der Kapitalgesellschaften, § 29 Rn. 1; *Hueck/Fastrich*, in: Baumbach/Hueck, § 13 Rn. 10.
- 229 Der umgekehrte Fall (Haftung der Gesellschaft für Gesellschafterschulden) wird von der ganz h.M. abgelehnt (*BGH*, Beschl. v. 03.05.1999 – II ZR 368–97, DStR 1999, 1822; *Hueck/Fastrich*, in: Baumbach/Hueck, § 13 Rn. 23 mwN; *Michalski/Funke*, in: Michalski GmbHG, § 13 Rn. 450; *Mertens*, in: Hachenburg GmbHG, Anh. § 13 Rn. 23 ff.). Zu trennen ist dieser »echte« Durchgriff vom »unechten«, bei dem tatsächlich gar kein Durchgriff stattfindet, sondern der Gesellschafter auf eigener Rechtsgrundlage haftet, z.B. § 826 BGB (*Flume*, AT I/2, S. 85 ff.).
- 230 Ausführliche Darstellung bei *K. Schmidt*, GesR, § 9 II 1, S. 222 ff. und *Pentz*, in: Rowedder GmbHG, § 13 Rn. 123 ff.
- 231 *Serick*, Rechtsform und Realität juristischer Personen, S. 203. *Serick*, der als geistiger Vater der subjektiven Missbrauchslehre gilt, war entgegen vieler Darstellungen nicht nur der subjektiven Missbrauchslehre zugeneigt, sondern vertrat zusätzlich eine spezielle Form der Normanwendungslehre (vgl. S. 203, 208 ff., 213 ff., 217 ff.), sodass *K. Schmidt* zu Recht von einer Mischtheorie spricht (*K. Schmidt*, GesR, § 9 II 1 c), S. 224).
- 232 *Serick*, Rechtsform und Realität juristischer Personen, S. 17.
- 233 *Serick* aaO, S. 18 Fn. 2, S. 28 f., 38.
- 234 *Serick* aaO, S. 24 ff.
- 235 *Reuter*, in: MünchKommBGB, Vor §§ 21 ff., Rn. 21 mwN; *Kuhn*, in: FS Fischer (1979), S. 351, 354; *Reinhardt*, in: FS Lehmann II (1956), S. 576, 587.
- 236 *Kuhn*, in: FS Fischer (1979), S. 351, 354.
- 237 Vertreter der institutionellen Durchgriffslehre: *Reinhardt/Schultz*, Gesellschaftsrecht, Rn. 860; *Pentz*, in: Rowedder GmbHG, § 13 Rn. 124 Fn. 272

- mwN. Vertreter der Normzwecklehre: *Müller-Freienfels*, AcP 156 (1957), 522, 536 f., 540, 542 f.; *Rehbinder*, Konzernaußenrecht und allgemeines Privatrecht, S. 107 ff.; wohl auch *K. Schmidt*, GesR, § 9 II 3, S. 225 f.; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht I, S. 215; *Pentz*, in: Rowedder GmbHG, § 13 Rn. 125 Fn. 273 mwN.
- ²³⁸ So auch *Brändel*, in: GroßKommAktG, § 1 Rn. 95 f.; *Reinhardt/Schultz*, Gesellschaftsrecht, Rn. 858.
- ²³⁹ Zweifelnd *BGH*, Urt. v. 04.07.1961 – VI ZR 84/60, WM 1961, 1103, 1104; offen gelassen von *BGH*, Urt. v. 04.05.1977 – VIII ZR 298/75, NJW 1977, 1449, 1449 (= BGHZ 68, 312); *Mertens*, in: Hachenburg GmbHG, Anh. § 13 Rn. 36; wohl auch *Wilhelm*, Rechtsform und Haftung bei der juristischen Person, S. 9.
- ²⁴⁰ Vgl. die Darstellung bei *K. Schmidt*, GesR, § 9 III, S. 226 ff.
- ²⁴¹ *Flume*, AT I/2, S. 65; *Raiser/Veil*, Recht der Kapitalgesellschaften, § 29 Rn. 3.
- ²⁴² *Raiser/Veil*, Recht der Kapitalgesellschaften, § 29 Rn. 4.
- ²⁴³ *Wilhelm*, Rechtsform und Haftung bei der juristischen Person, S. 8 ff.; *Flume*, AT I/2, S. 65.
- ²⁴⁴ *K. Schmidt*, GesR, § 9 II 1, S. 222.
- ²⁴⁵ *Raiser/Veil*, Recht der Kapitalgesellschaften, § 29 Rn. 4, 21; *Wilhelm*, Rechtsform und Haftung bei der juristischen Person, S. 8.
- ²⁴⁶ *Reuter*, in: MünchKommBGB, Vor §§ 21 ff., Rn. 21; *Pentz*, in: Rowedder GmbHG, § 13 Rn. 126; *Raiser/Veil*, Recht der Kapitalgesellschaften, § 29 Rn. 2; *Hueck/Fastrich*, in: Baumbach/Hueck, § 13 Rn. 11.
- ²⁴⁷ *BGH*, Urt. v. 08.07.1970 – VIII ZR 28/69, NJW 1970, 2015, 2016 (= BGHZ 54, 222) und *BGH*, Urt. v. 05.11.1980 – VIII ZR 230/79, NJW 1981, 522, 525 (= BGHZ 78, 318): »Eine Ausnahme muß jedoch dann gelten, wenn die Anwendung dieses Grundsatzes zu Ergebnissen führen würde, die mit Treu und Glauben nicht in Einklang stehen, und wenn die Ausnutzung der rechtlichen Verschiedenheit zwischen den juristischen Person und den hinter ihr stehenden natürlichen Personen einen Rechtsmißbrauch bedeutet.« *BGH*, Urt. v. 14.12.1959 – II ZR 187/57, NJW 1960, 285, 288 (= BGHZ 31, 258): »Die Frage, ob über die Rechtsform der juristischen Person hinweggegangen werden kann, stellt sich nur, wenn die Rechtsfigur der juristischen Person in einer § 826 BGB oder § 242 BGB verletzenden Weise mißbraucht wird.«; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht I, S. 219.
- ²⁴⁸ *BGH*, Urt. v. 30.01.1956 – II ZR 168/54, NJW 1956, 785, 787 (= BGHZ 20, 4): »Die Rspr. hat den Durchgriff auf die hinter der juristischen Person stehenden Kräfte nicht von einem absichtlichen Mißbrauch der Rechtsfigur der juristischen Person abhängig gemacht.«
- ²⁴⁹ *BGH*, Urt. v. 16.07.2007 – II ZR 3/04, NJW 2007, 2689, 2690 f. (= BGHZ 173, 246; »Trihotel«): »Stattdessen knüpft er die Existenzvernichtungshaftung des Gesellschafters an die missbräuchliche Schädigung des im Gläubigerinteresse zweckgebundenen Gesellschaftsvermögens an (...). Greift er in das der Gesellschaft überlassene und als Haftungsfonds erforderliche Vermögen

gleichwohl ein und bringt dadurch die Gesellschaft in die Lage, ihre Verbindlichkeiten nicht mehr oder nur noch in geringerem Maße erfüllen zu können, so missbraucht er nach dem bisherigen Senatskonzept die Rechtsform der GmbH.«; *BGH*, Urt. v. 24.06.2002 – II ZR 300/00, NJW 2002, 3024, 3025 (= BGHZ 151, 181; »KBV«): »Entziehen die Gesellschafter (...) der Gesellschaft durch offene oder verdeckte Entnahmen Vermögenswerte und beeinträchtigen sie dadurch in einem ins Gewicht fallenden Ausmaß die Fähigkeit der Gesellschaft zur Erfüllung ihrer Verbindlichkeiten, so liegt darin (...) ein Missbrauch der Rechtsform der GmbH (...).«; *BGH*, Urt. v. 29.03.1993 – II ZR 265/91, NJW 1993, 1200, 1203 (= BGHZ 122, 123; »TBB«): »Der Gesellschaft und unter Umständen ihren Gläubigern ist der Zugriff auf das Vermögen des herrschenden Unternehmens jedoch dann zu gestatten, wenn die abhängige Gesellschaft in einer Weise behandelt wird, die einen objektiven Mißbrauch der beherrschenden Gesellschafterstellung darstellt.«; *BGH*, Urt. v. 16.09.1985 – II ZR 275/84, NJW 1986, 188, 189 (= BGHZ 95, 330; »Autokran«): »(...) zu prüfen, ob den Bekl. zur Last zu legen ist, im Rechtsverkehr Gesellschaften mit beschränkter Haftung rechtsmißbräuchlich verwendet zu haben.« *BGH*, Urt. v. 14.11.2005 – II ZR 178/03, NJW 2006, 1344, 1346 f. (= BGHZ 165, 85): »Die Durchgriffshaftung wegen Vermögensvermischung ist keine Zustands-, sondern eine Verhaltenshaftung wegen Rechtsformmissbrauchs. (...) Gegen die angebliche Fortsetzung eines objektiv rechtsmißbräuchlichen Verhaltens der Bekl. spricht, (...)«; *Raiser/Veil*, Recht der Kapitalgesellschaften, § 29 Rn. 4.

²⁵⁰ *BGH*, Urt. v. 16.07.2007 – II ZR 3/04, NJW 2007, 2689, 2690 f. (= BGHZ 173, 246; »Trihotel«); *BGH*, Urt. v. 28.04.2008 – II ZR 264/06, NJW 2008, 2437 (= BGHZ 176, 204) (»GAMMA«); *BGH*, Urt. v. 30.11.1978 – II ZR 204/76, NJW 1979, 2104; *Pentz*, in: Rowedder GmbHG, § 13 Rn. 126 mwN.

²⁵¹ *BGH*, Urt. v. 29.11.1956 – II ZR 156/55, NJW 1957, 181, 182 (= BGHZ 22, 226): »Der alleinige Gesellschafter ist der Gesellschaft da gleichgestellt worden, wo die Berufung auf die förmliche Verschiedenheit gegen Treu und Glauben verstößt.« *BGH*, Urt. v. 04.05.1977 – VIII ZR 298/75, NJW 1977, 1449, 1449 (= BGHZ 68, 312): »Ein unmittelbarer Durchgriff auf die hinter der juristischen Person stehenden Kräfte ist allerdings ausnahmsweise zulässig, wenn schwerwiegende Gesichtspunkte aus Treu und Glauben das erfordern.«

²⁵² *Pentz*, in: Rowedder GmbHG, § 13 Rn. 125.

²⁵³ Zur ratio des § 2339 BGB siehe bereits oben S. 51.

²⁵⁴ *Olshausen*, in: Staudinger, § 2339 Rn. 31, 23.

²⁵⁵ *K. Schmidt*, GesR, § 9 I 2 a), S. 219.

²⁵⁶ *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht I, S. 215; *Kraft*, in: KK-AktG, § 1 Rn. 42.

²⁵⁷ *Michalski/Funke*, in: Michalski GmbHG, § 13 Rn. 317; *Mertens*, in: Hachenburg GmbHG, Anh. § 13 Rn. 68 mwN; *Pentz*, in: Rowedder GmbHG, § 13 Rn. 148; *Wicke*, GmbHG, § 13 Rn. 17.

²⁵⁸ *Brändel*, in: GroßKommAktG, § 1 Rn. 71; *Kraft*, in: KK-AktG, § 1 Rn. 46.

- 259 *Jung*, Unternehmerge Gesellschafter, S. 522; *Reuter*, in: MünchKommBGB, Vor §§ 21 ff., Rn. 29.
- 260 *RG*, Urt. v. 23.02.1934 – II 284/33, RGZ 143, 429, 431.
- 261 *Pentz*, in: Rowedder GmbHG, § 13 Rn. 148; *Wicke*, GmbHG, § 13 Rn. 17; *Mertens*, in: Hachenburg GmbHG, Anh. § 13 Rn. 69 mwN.
- 262 *Flume*, AT I/2, S. 74.
- 263 *Kraft*, in: KK-AktG, § 1 Rn. 44.
- 264 Nach fragwürdiger Auffassung der Rechtsprechung und eines Teils der Literatur soll ein Widerruf mit dem Argument ausscheiden, dass nur eine natürliche Person die für ein grob undankbares Verhalten erforderliche tadelswerte Gesinnung entwickeln könne (*OLG Düsseldorf*, Urt. v. 12.07.1965 – 18 U 125/64, NJW 1966, 550, 550; *Weidenkaff*, in: Palandt, § 530 Rn. 1; für den umgekehrten Fall der Schenkung durch eine juristische Person *BGH*, Urt. v. 07. 03.1962 – V ZR 132/60, NJW 1962, 955 (= BGHZ 36, 395); *OLG Karlsruhe*, Urt. v. 13.12.1992 – 10 U 153/91, DStR 1993, 177, 177; a.A. dagegen zu Recht die heute wohl h.M.: *J. Koch*, in: MünchKommBGB, § 530 Rn. 14; *Gehrlein*, in: Bamberger/Roth, § 530 Rn. 3; *Herrmann*, in: Erman, § 530 Rn. 3; *Serick*, Rechtsform und Realität juristischer Personen, S. 179; zusammenfassend *Muscheler*, AcP 203 (2003), 469, 499 f.).
- 265 *Pentz*, in: Rowedder GmbHG, § 13 Rn. 149; *Mertens*, in: Hachenburg GmbHG, Anh. § 13 Rn. 71; *Mühl/Teichmann*, in: Soergel, § 530 Rn. 13; *Kraft*, in: KK-AktG, § 1 Rn. 44; *Mezger*, in: BGB-RGRK, § 530 Rn. 4, *Wimmer-Leonhardt*, in: Staudinger, § 530 Rn. 30; offen gelassen von *OLG Düsseldorf*, Urt. v. 12.07.1965 – 18 U 125/64, NJW 1966, 550, 550.
- 266 *Serick*, Rechtsform und Realität juristischer Personen, S. 179.
- 267 *Jung*, Unternehmerge Gesellschafter, S. 526.
- 268 Entscheidend für die Bestimmung von Mehrheit und Minderheit ist nicht die Anzahl der »Köpfe«, sondern die Höhe der Kapitalkonten bzw. Kapitalanteile (wirtschaftliche bzw. rechnerische Betrachtung). Denn soweit es das Ziel der Zurechnung ist, gerade dem erbunwürdigen Gesellschafter die mittelbaren Vorteile seiner Tat zu nehmen, muss es darauf ankommen, in welcher anteiligen Höhe dieser über seine Beteiligung in den Genuss der Erbschaft gelangen würde.
- 269 Vgl. die Einschränkungen in § 31 BGB (»in Ausführung der ihm zustehenden Verrichtungen«), § 278 BGB (»zur Erfüllung seiner Verbindlichkeit bedient«) und § 831 BGB (»in Ausführung der Verrichtung«), die alle einen unmittelbaren Zusammenhang zu einer Tätigkeit für das Zurechnungssubjekt voraussetzen (vgl. z.B. *Schöpfli*, in: Bamberger/Roth, § 31 Rn. 17; *Unberath*, in: Bamberger/Roth, § 278 Rn. 44; *Spindler*, in: Bamberger/Roth, § 831 Rn. 21).
- 270 *K. Schmidt*, GesR, § 10 I 2, S. 250 ff.; *Enneccerus/Nipperdey*, AT I/1, S. 617 f.
- 271 *K. Schmidt*, GesR, § 10 I 2, S. 250.
- 272 *K. Schmidt*, GesR, § 10, S. 253 f., 269 f., 274; *Schilken*, in: Staudinger, Vor §§ 164 ff. Rn. 25; *Leptien*, in: Soergel, Vor § 164 Rn. 18; *Ulmer*, in: MünchKommBGB, § 705 Rn. 255; *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 714 Rn. 16 f.; *Wiedemann*,

- Gesellschaftsrecht I, S. 213; *Schürnbrand*, Organschaft im Recht der privaten Verbände, S. 23, 28.
- 273 v. *Savigny*, System des heutigen Römischen Rechts II, S. 282 f., 312; *Flume*, AT I/2, S. 379.
- 274 *Flume*, AT I/2, S. 377.
- 275 v. *Gierke*, Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung, S. 603 ff.
- 276 v. *Gierke*, Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung, S. 603.
- 277 *Landwehr*, AcP 164 (1964), 482, 502.
- 278 v. *Gierke*, Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung, S. 615.
- 279 *Landwehr*, AcP 164 (1964), 482, 502 mwN; *K. Schmidt*, GesR, § 10 I 2 c), S. 253; *Schürnbrand*, Organschaft im Recht der privaten Verbände, S. 18; für juristische Personen des öffentlichen Rechts *BGH*, Urt. v. 28.02.1956 – I ZR 84/54, NJW 1956, 746, 748 (= BGHZ 20, 119).
- 280 *Landwehr*, AcP 164 (1964), 482, 504; *Rehbinder*, Konzernaußenrecht und allgemeines Privatrecht, S. 251 f.
- 281 *Weick*, in: Staudinger, § 31 Rn. 14 ff.; *K. Schmidt*, GesR, § 10 II, S. 254 ff. mit weiteren Beispielen und Nachweisen.
- 282 So wohl *Schilken*, in: Staudinger, Vor §§ 164 ff. Rn. 25; *Weick*, in: Staudinger, § 31 Rn. 3.
- 283 So auch *Leptien*, in: Soergel, Vor § 164 Rn. 18; *K. Schmidt*, GesR, § 10 I 2 c), S. 253.
- 284 *Reuter*, in: MünchKommBGB, Vor §§ 21 ff. Rn. 50; *Weick*, in: Staudinger, § 31 Rn. 2.
- 285 *K. Schmidt*, GesR, § 10 I 2 c), S. 252, § 10 IV 1 c), S. 274; *Schürnbrand*, Organschaft im Recht der privaten Verbände, S. 19; *Rehbinder*, Konzernaußenrecht und allgemeines Privatrecht, S. 251; *Schilken*, in: Staudinger, Vor §§ 164 ff. Rn. 25; *Steffen*, in: BGB-RGRK, Vor § 164 Rn. 9 und § 26 Rn. 3; *Leptien*, in: Soergel, Vor § 164 Rn. 18; *Martinek*, Repräsentantenhaftung, S. 30.
- 286 Vergleiche den Wortlaut des § 31 BGB: » [...] Schaden [...] durch eine [...] zum Schadensersatz verpflichtende Handlung [...]«; *Weick*, in: Staudinger, § 31 Rn. 4.
- 287 So insbesondere *Schöpflin*, in: Bamberger/Roth, § 21 Rn. 16, § 26 Rn. 1; *Hüffer AktG*, § 78 Rn. 3; *Zöllner/Noack*, in: Baumbach/Hueck, § 35 Rn. 75; *Reuter*, in: MünchKommBGB, § 26 Rn. 11 f., Vor §§ 21 ff. Rn. 49; *Steffen*, in: BGB-RGRK, § 26 Rn. 3, Vor § 164 Rn. 9; *Hadding*, in: Soergel, § 26 Rn. 2; *Larenz/Wolf*, BGB AT, § 9 Rn. 13, 15; *Schürnbrand*, Organschaft im Recht der privaten Verbände, S. 21; *Beuthien*, NJW 1999, 1142, 1143.
- 288 So wohl *Ellenberger*, in: Palandt, § 31 Rn. 1; *Schürnbrand*, Organschaft im Recht der privaten Verbände, S. 18 f.; *K. Schmidt*, GesR, § 10 I 2 b), S. 251; a.A. *Flume*, AT I/2, S. 383 ff.; *Rehbinder*, Konzernaußenrecht und allgemeines Privatrecht, S. 251; *Jung*, Unternehmergesellschaften, S. 486.
- 289 *Landwehr*, AcP 164 (1964), 482, 504; *Martinek*, Repräsentantenhaftung, S. 31.

- ²⁹⁰ Prot. I S. 1023 = *Mugdan I*, S. 609.
- ²⁹¹ *Schilken*, in: Staudinger, Vor §§ 164 ff. Rn. 21.
- ²⁹² So aber *RG*, Urt. v. 24.04.1922 – 677/21 VI, JW 1924, 1155, 1156 f.; *RG*, Urt. v. 20.09.1911 – 613/10 V, JW 1911, 939; *RG*, Urt. v. 18.10.1917 – VI 143/17, RGZ 91, 72, 75 f.; *Weick*, in: Staudinger, § 31 Rn. 49 mwN; gegen eine Doppelzurechnung *Reuter*, in: MünchKommBGB, Vor §§ 21 ff. Rn. 51.
- ²⁹³ *Landwehr*, AcP 164 (1964), 482, 504; *Rehbinder*, Konzernaußenrecht und allgemeines Privatrecht, S. 251.
- ²⁹⁴ *Rehbinder*, Konzernaußenrecht und allgemeines Privatrecht, S. 251 f.
- ²⁹⁵ *BGH*, Urt. v. 06.02.1984 – II ZR 119/83, NJW 1984, 1884, 1885 (= BGHZ 90, 92); *BGH*, Urt. v. 05.10.1992 – II ZR 172/91, NJW 1993, 57, 63 (= BGHZ 119, 305); *Reuter*, in: MünchKommBGB, § 31 Rn. 30; *H. P. Westermann*, in: Erman, § 31 Rn. 9; a.A. *Weick*, in: Staudinger, § 31 Rn. 3; *Flume*, AT I/2, S. 395 ff.
- ²⁹⁶ Ein nur-vertragswidriges Verhalten kann mangels eigener Schadensersatzpflicht des Organwalters (zwischen ihm und dem Geschädigten existiert gerade kein Schuldverhältnis) nicht über § 31 BGB zugerechnet werden (*Unberath*, in: Bamberger/Roth, § 278 Rn. 50).
- ²⁹⁷ *BGH*, Urt. v. 24.02.2003 – II ZR 385/99, NJW 2003, 1445, 1446 (=BGHZ 154, 88); *BGH*, Urt. v. 03.05.2007 – IX ZR 218/05, NJW 2007, 2490, 2491 (= BGHZ 172, 169); *Schöpflin*, in: Bamberger/Roth, § 31 Rn. 3 mwN; *Flume*, AT I/2, S. 393 ff.; *Reuter*, in: MünchKommBGB, § 31 Rn. 15 f.
- ²⁹⁸ *K. Schmidt*, GesR, § 10 IV 5 c), S. 283; wohl a.A. *Flume*, AT I/2, S. 385.
- ²⁹⁹ *Wimmer-Leonhardt*, in: Staudinger, § 530 Rn. 30; *Kraft*, in: KK-AktG, § 1 Rn. 44; *Herrmann*, in: Erman, § 530 Rn. 3; *J. Koch*, in: MünchKommBGB, § 530 Rn. 14; *Gehrlein*, in: Bamberger/Roth, § 530 Rn. 3; *Schweizer*, Anm. z. OLG Düsseldorf, Urt. v. 12.07.1965 – 18 U 125/64, NJW 1966, 1269; *Muscheler*, AcP 203 (2003), 469, 500; *Jung*, Unternehmergesellschaft, S. 525 f.; *Wilhelm*, Rechtsform und Haftung bei der juristischen Person, S. 46 Fn. 84; wohl auch *Mühl/Teichmann*, in: Soergel, § 530 Rn. 13; a.A. OLG Düsseldorf, Urt. v. 12.07.1965 – 18 U 125/64, NJW 1966, 550, 550 f.; *Weidenkaff*, in: Palandt, § 530 Rn. 1; *Jauernig*, BGB, § 530 Rn. 1.
- ³⁰⁰ *Muscheler*, AcP 203 (2003), 469, 500; *Wimmer-Leonhardt*, in: Staudinger, § 530 Rn. 30; *Kraft*, in: KK-AktG, § 1 Rn. 44; *Herrmann*, in: Erman, § 530 Rn. 3; *J. Koch*, in: MünchKommBGB, § 530 Rn. 14. Einschränkung *Wilhelm*, Rechtsform und Haftung bei der juristischen Person, S. 46 Fn. 84, der darauf abstellt, ob sich die Gesellschaft die Verfehlung zueigen macht, indem sie bspw. nicht gegen die Verfehlungen einschreitet oder das Organmitglied deckt. Ebenso *Jung*, Unternehmergesellschaft, S. 525, der in wertender Betrachtung voraussetzt, dass die grob undankbare Person »für das der Gesellschaft zurechenbare undankbare Verhalten bestimmend und für die Gesellschaft als Wirkungseinheit hinreichend repräsentativ gewesen« ist. A.A. OLG Düsseldorf, Urt. v. 12.07.1965 – 18 U 125/64, NJW 1966, 550, 550 f.

- 301 *BGH*, Urt. v. 31.03.1971 – VIII ZR 256/69, NJW 1971, 1358, 1358 (= BGHZ 56, 73); *BGH*, Urt. v. 16.10.2003, NJW 2004, 217, 219 (= BGHZ 156, 310); *Gutzeit*, in: Staudinger, § 854 Rn. 58, § 866 Rn. 15 ff.; *Stadler*, in: Soergel, § 854 Rn. 14 ff.; *Joost*, in: MünchKommBGB, § 854 Rn. 17, 19, 23 f.; *Reuter*, in: MünchKommBGB, § 26 Rn. 12; *Lorenz*, in: Erman, § 854 Rn. 5; *Schürnbrand*, Organschaft im Recht der privaten Verbände, S. 23; *K. Schmidt*, GesR, § 10 III 2, S. 267 f.; *Baur/Stürner*, Sachenrecht, § 7 Rn. 70, 80.
- 302 *K. Schmidt*, GesR, § 10 III 1 b), S. 267; *Schürnbrand*, Organschaft im Recht der privaten Verbände, S. 23 f.; *Joost*, in: MünchKommBGB, § 854 Rn. 15; *Stadler*, in: Soergel, § 854 Rn. 14.
- 303 *Baldus*, in: MünchKommBGB, § 1004 Rn. 85; *K. Schmidt*, GesR, § 10 IV 1 c), S. 274.
- 304 Allgemein zum Gleichstellungsprinzip: *Rehbinder*, Konzernaußenrecht und allgemeines Privatrecht, S. 252; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht I, S. 213; *Martinek*, Repräsentantenhaftung, S. 32 ff.; *Küpperfahrendberg*, Haftungsbeschränkungen für Verein und Vorstand unter besonderer Berücksichtigung von Sportvereinen, S. 24; *Schöpflin*, in: Bamberger/Roth, § 21 Rn. 16; *Reuter*, in: MünchKommBGB, § 31 Rn. 2. Zum Gleichstellungsprinzip bei der Wissenszurechnung *BGH*, Urt. v. 02.02.1996 – V ZR 239/94, NJW 1996, 1339, 1340 f. (= BGHZ 132, 30); *Zöllner/Noack*, in: Baumbach/Hueck, § 35 Rn. 148 ff. Zum Gleichstellungsprinzip bei der deliktischen Zurechnung: *Weick*, in: Staudinger, § 31 Rn. 1; *Flume*, AT I/2, S. 382.
- 305 Siehe oben S. 51.
- 306 *Rehbinder*, Konzernaußenrecht und allgemeines Privatrecht, S. 252; *Schürnbrand*, Organschaft im Recht der privaten Verbände, S. 27; *Fleischer*, NJW 2006, 3239, 3243; *Jung*, Unternehmergesellschaften, S. 487.
- 307 *Leipold*, in: MünchKommBGB, § 1923 Rn. 27 ff.
- 308 *Flume*, AT I/1, S. 108.
- 309 *K. Schmidt*, GesR, § 19 II 1, S. 551.
- 310 Siehe oben S. 26 f.
- 311 Siehe oben Fn. 123.
- 312 *BGH*, Urt. v. 22.04.1971 – III ZR 46/68, NJW 1971, 1264, 1264 f. (= BGHZ 56, 115); *BGH*, Beschl. v. 08.12.1959 – V BLw 34/59, NJW 1960, 291, 291 (= BGHZ 31, 253); *Gergen*, in: MünchKommBGB, § 2033 Rn. 26; *Lohmann*, in: Bamberger/Roth, § 2033 Rn. 9.
- 313 *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 542.
- 314 *Flume*, AT I/1, S. 108.
- 315 *BGH*, Urt. v. 08.11.1965 – II ZR 223/64, NJW 1966, 499, 500 (= BGHZ 44, 229); *BGH*, Urt. v. 28.04.1954 – II ZR 8/53, NJW 1954, 1155, 1156 (= BGHZ 13, 179); v. *Gierke*, Vereine ohne Rechtsfähigkeit nach dem neuen Rechte, S. 24 f.; *Wiedemann*, Die Übertragung und Vererbung von Mitgliedschaftsrechten bei Handelsgesellschaften, S. 60 f.; *Huber*, Vermögensanteil, Kapitalanteil und

Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts, S. 358 f. mwN; *Flume*, in: FS Larenz (1973), S. 769 ff.; *Flume*, AT I/1, S. 345 ff. mwN; *Roth*, in: MünchKommBGB, § 398 Rn. 4 ff., § 413 Rn. 9 mwN.

- 316 *BGH*, Urt. v. 22.04.1971 – III ZR 46/68, NJW 1971, 1264, 1264 (= BGHZ 56, 115); *RG*, Urt. v. 04.12.1942 – VII 94/42, RGZ 170, 203, 207; *BGH*, Urt. v. 16.12.1992 – IV ZR 222/91, NJW 1993, 726, 726; *BGH*, Urt. v. 13.06.1990 – IV ZR 87/89, NJW-RR 1990, 1282, 1283; Denkschr. S. 262 = *Mugdan V*, S. 860; Prot. V S. 8063 = *Mugdan V*, S. 497; *Gergen*, in: MünchKommBGB, § 2034 Rn. 1; *Werner*, in: Staudinger, § 2034 Rn. 1; *Lohmann*, in: Bamberger/Roth, § 2034 Rn. 1.
- 317 *Werner*, in: Staudinger, § 2034 Rn. 1; *Wolf*, in: Soergel, § 2034 Rn. 1.
- 318 *Werner*, in: Staudinger, Vor §§ 2032 ff. Rn. 16, § 2034 Rn. 1; *Wolf*, in: Soergel, § 2034 Rn. 1.
- 319 *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 543.
- 320 *Werner*, in: Staudinger, § 2034 Rn. 3; *Gergen*, in: MünchKommBGB, § 2035 Rn. 1; *Wolf*, in: Soergel, § 2034 Rn. 1.
- 321 *BGH*, Urt. v. 13.07.1957 – IV ZR 93/57, NJW 1957, 1515, 1515 (= BGHZ 25, 174).
- 322 *BGH*, Urt. v. 22.09.1976 – IV ZR 77/76, NJW 1977, 37, 37.
- 323 *BGH*, Urt. v. 19.04.1972 – IV ZR 117/70, NJW 1972, 1199, 1199.
- 324 *Werner*, in: Staudinger, § 2034 Rn. 4; *Gergen*, in: MünchKommBGB, § 2034 Rn. 7; *Wolf*, in: Soergel, § 2034 Rn. 2.
- 325 Ebenso *Scherer/Feick*, ZEV 2003, 341, 344.
- 326 *Scherer/Feick*, ZEV 2003, 341, 344.
- 327 *BGH*, Urt. v. 02.10.1974 – IV ZR 183/73, NJW 1975, 445, 446.
- 328 *BGH*, Urt. v. 14.10.1968 – III ZR 73/66, NJW 1969, 92, 92; *BGH*, Urt. v. 16.12.1992 – IV ZR 222/91, NJW 1993, 726, 726.
- 329 So auch *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 543 Fn. 44.
- 330 *Scherer/Feick*, ZEV 2003, 341, 344. Zu typischen Umgehungsgeschäften vgl. *Werner*, in: Staudinger, § 2034 Rn. 5; *Wolf*, in: Soergel, § 2034 Rn. 3; *Gergen*, in: MünchKommBGB, § 2034 Rn. 11.
- 331 *BGH*, Urt. v. 13.07.1957 – IV ZR 93/57, NJW 1957, 1515, 1517 (= BGHZ 25, 174); *Werner*, in: Staudinger, § 2034 Rn. 5; *Gergen*, in: MünchKommBGB, § 2034 Rn. 11.
- 332 *Flume*, AT I/1, S. 108.
- 333 *BGH*, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1061 (= BGHZ 146, 341).
- 334 Ansprüche aus der Erbenhaftung nach §§ 1967 ff. BGB sind keine »erbrechtlichen Ansprüche« im Sinne von § 197 Abs. 1 Nr. 3 BGB (*Grothe*, in: MünchKommBGB, § 197 Rn. 11 mwN), sodass grundsätzlich die regelmäßige Verjährungsfrist von 3 Jahren ab Anspruchsentstehung und Kenntnis gilt (§§ 195,

199 Abs. 1 BGB).

- ³³⁵ *Grothe*, in: MünchKommBGB, § 195 Rn. 43; Mot. I S. 340 = *Mugdan I*, S. 539. § 198 BGB erstreckt den Verjährungslauf ausdrücklich auch auf im Erbgang erworbene dingliche Rechte.
- ³³⁶ *BGH*, Urt. v. 10.02.1992 – II ZR 54/91, NJW 1992, 1615, 1616 f. (= BGHZ 117, 168); *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 159 Rn. 15; *K. Schmidt*, GesR, § 60 III 6, S. 1806; *Habersack*, in: Staub, § 159 Rn. 5; *Ulmer*, in: MünchKommBGB, § 736 Rn. 28; *Schöne*, in: Bamberger/Roth, § 736 Rn. 20. Die unmittelbare Anwendung von § 159 HGB scheidet aus, da der auf die handelsrechtlichen Enthaltungsregeln verweisende § 736 Abs. 2 BGB innerhalb der Vorschrift über den Austritt aus der GbR verortet ist und in den §§ 730 ff. BGB keine entsprechende Regelung eingeführt wurde (*K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 159 Rn. 15).
- ³³⁷ Ebenso *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 543.
- ³³⁸ So aber *Reuter*, in: MünchKommBGB, § 54 Rn. 27.
- ³³⁹ *BGH*, Beschl. v. 24.09.1971 – V ZB 6/71, NJW 1971, 2264, 2266; *Ann*, in: MünchKommBGB, § 2046 Rn. 3.
- ³⁴⁰ *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 543, 545 ff.
- ³⁴¹ *Otte*, in: Staudinger, § 1942 Rn. 1, 3; *Leipold*, in: MünchKommBGB, § 1942 Rn. 1; *Siegmann/Höger*, in: Bamberger/Roth, § 1942 Rn. 1; *Muscheler*, Universalsukzession und Vonselbsterwerb, S. 141 ff.
- ³⁴² Kritisch zur 6-Wochen-Frist und mit Reformvorschlägen *Röthel*, DJT 2010, A 47 f.
- ³⁴³ *Lange/Kuchinke*, Erbrecht, § 8 I 3, S. 193; *Leipold*, in: MünchKommBGB, § 1942 Rn. 2 f.; Mot. V S. 486 = *Mugdan V*, S. 259; ausführlich *Muscheler*, Universalsukzession und Vonselbsterwerb, S. 242 ff.
- ³⁴⁴ Die im Außenverhältnis unbeschränkte Vertretungsmacht gilt selbst dann, wenn es sich wie bei der Annahme einer Erbschaft um ein Geschäft außerhalb des Gesellschaftszwecks handelt. Nach allgemeiner Auffassung ist die organschaftliche Vertretungsmacht (zumindest grundsätzlich) nicht vom Verbandszweck abhängig (*K. Schmidt*, GesR, § 8 V 2, S. 214 ff.; *Hillmann*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 126 Rn. 3; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 126 Rn. 1; *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 126 Rn. 6; zur Ultra-vires-Lehre vgl. auch *K. Schmidt*, AcP 184 (1984), 527 ff.).
- ³⁴⁵ Zum Begriff und den Kriterien des außergewöhnlichen Rechtsgeschäfts vgl. *BGH*, Urt. v. 11.02.1980 – II ZR 41/79, NJW 1980, 1463, 1464 (= BGHZ 76, 160); *OLG Köln*, Urt. v. 16.02.1994 – 2 U 186/92, NJW-RR 1995, 547, 548; *RG*, Urt. v. 22.10.1938 – II 58/38, RGZ 158, 302, 308; *Schäfer*, in: Staub, § 116 Rn. 11 ff.; *Jickeli*, in: MünchKommHGB, § 116 Rn. 8 ff.; *Weitemeyer*, in: Oetker HGB, § 116 Rn. 5 f.; *Mayen*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 116 Rn. 4; *Emmerich*, in: Heymann HGB, § 116 Rn. 2 f.; *Martens*, in: Schlegelberger HGB, § 116 Rn. 11.
- ³⁴⁶ *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 709 Rn. 24; *Schöne*, in: Bamberger/Roth, § 709 Rn. 15; *Habermeier*, in: Staudinger, § 709 Rn. 3; *Hadding*, in: Soergel, §

709 Rn. 14.

- ³⁴⁷ Nach zweifelhafter herrschender Meinung soll der im Abschnitt über die Bruchteilsgemeinschaft verortete § 744 Abs. 2 BGB auf die GbR und die anderen Personengesellschaften analog Anwendung finden (*BGH*, Urt. v. 04.05.1955 – IV ZR 185/54, NJW 1955, 1027, 1028 f. (= BGHZ 17, 181); *RG*, Urt. v. 23.01.1926 – I 152/25, RGZ 112, 362, 367 f.; *Ulmer*, in: MünchKommBGB, § 709 Rn. 21; *Schäfer*, in: Staub, § 115 Rn. 38; *Wirth*, in: MünchHdbGesR-II, § 7 Rn. 89; *Gehrlein*, in: Bamberger/Roth, § 744 Rn. 5; *Flume*, AT I/1, S. 265; *Hadding*, in: Soergel, § 744 Rn. 8; *Habermeier*, in: Staudinger, § 709 Rn. 15; zutreffend a.A. *Langhein*, in: Staudinger, § 744 Rn. 31 mwN; *Aderhold*, in: Erman, § 744 Rn. 9).
- ³⁴⁸ *Schäfer*, in: Staub, § 115 Rn. 37; *Rawert*, in: MünchKommHGB, § 115 Rn. 58; *Weitemeyer*, in: Oetker HGB, § 115 Rn. 24.
- ³⁴⁹ *BGH*, Urt. v. 04.05.1955 – IV ZR 185/54, NJW 1955, 1027, 1028 f. (= BGHZ 17, 181); *von Gerkan/Haascheck*, in: Röhrich/v. Westphalen, § 115 Rn. 13; *Rawert*, in: MünchKommHGB, § 115 Rn. 57; *Schäfer*, in: Staub, § 115 Rn. 37; *Martens*, in: Schlegelberger HGB, § 115 Rn. 28; *Mayen*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 115 Rn. 32.
- ³⁵⁰ *BGH*, Urt. v. 04.05.1955 – IV ZR 185/54, NJW 1955, 1027, 1028 f. (= BGHZ 17, 181); *BayObLG*, Beschl. v. 10.06.1980 – BReg 3 Z 71/77, juris Tz. 14; *Langhein*, in: Staudinger, § 744 Rn. 34, 37, 42; *Habermeier*, in: Staudinger, § 709 Rn. 15; *Wirth*, in: MünchHdbGesR-II, § 7 Rn. 92 f.; v. *Ditfurth*, in: MünchHdbGesR-I, § 53 Rn. 63, 65; *Mayen*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 116 Rn. 19; *Rawert*, in: MünchKommHGB, § 115 Rn. 60; *Jickeli*, in: MünchKommHGB, § 116 Rn. 45; *Flume*, AT I/1, S. 117. Zum Teil wird vertreten, dem Notgeschäftsführer in engen, am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz orientierten Grenzen Vertretungs- und Verfügungsbefugnis einzuräumen (*K. Schmidt*, in: MünchKommBGB, §§ 744, 745 Rn. 45 f.; *Gehrlein*, in: Bamberger/Roth, § 744 Rn. 6).
- ³⁵¹ Für eine parallele Anwendung *BGH*, Urt. v. 20.05.1987 – IVa ZR 42/86, NJW 1987, 3001, 3001; *K. Schmidt*, in: MünchKommBGB, §§ 744, 745 Rn. 41; v. *Gamm*, in: BGB-RGRK, § 746 Rn. 15; zutreffend a.A. *Langhein*, in: Staudinger, § 744 Rn. 30; *Gehrlein*, in: Bamberger/Roth § 744 Rn. 5; *Aderhold*, in: Erman, § 744 Rn. 9; *Hadding*, in: Soergel, § 744 Rn. 5.
- ³⁵² Eine einstimmige Entscheidung ist erforderlich, wenn nach dem Gesetz (§§ 709, 714 BGB) oder dem Gesellschaftsvertrag Gesamtgeschäftsführung und/oder Gesamtvertretung gilt. Dabei wird unterstellt, dass alle Gesellschafter die Grenzen ihrer Geschäftsführungsbefugnis beachten und eine möglicherweise weiter reichende Vertretungsmacht nicht missbrauchen.
- ³⁵³ Für die Handelsgesellschaften folgt dies bereits aus § 126 Abs. 2 HGB (*Rawert*, in: Münch-KommHGB, § 115 Rn. 30; *Schäfer*, in: Staub, § 115 HGB Rn. 22; *Weitemeyer*, in: Oetker HGB, § 115 Rn. 13). Für die GbR: *BGH*, Urt. v. 10.03.1955 – II ZR 309/53, NJW 1955, 825, 826 (= BGHZ 16, 394); *BGH*, Urt. v. 19.06.2008 – III ZR 46/06, NJW-RR 2008, 1484, 1488 Tz. 47; *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 711 Rn. 13 ff.; *Schöne*, in: Bamberger/Roth, § 711 Rn. 7 f.;

- Habermeier*, in: Staudinger, § 711 Rn. 10; a.A. *Schmidt-Rimpler*, in: FS Knur (1972), S. 235, 247 ff.; kritisch auch *Flume*, AT I/1, S. 271.
- 354 Grundlegend zur Erbenhaftung *Lettmann*, RNotZ 2002, 538 ff.
- 355 *Marotzke*, in: Staudinger, Vor §§ 1967 ff. Rn. 7; *Lettmann*, RNotZ 2002, 538, 538; *Lange/Kuchinke*, Erbrecht, § 46 I 1, S. 1179.
- 356 Neben den dauerhaften bzw. endgültigen Haftungseinreden stehen dem Erben noch eine Reihe vorläufiger Einreden zur Verfügung, die ab einem bestimmten Zeitpunkt ihre Wirksamkeit verlieren: die Dreimonatseinrede (§ 2014 BGB), die Einrede des Aufgebotsverfahrens (§ 2015 BGB) sowie bei der Erbengemeinschaft die Teilungseinrede nach § 2059 BGB.
- 357 Für das Antragsrecht des Erben sieht § 1981 Abs. 1 BGB keine Ausschlussfrist vor (*Küpper*, in: MünchKommBGB, § 1981 Rn. 2). Nach § 1981 Abs. 2 S. 2 BGB erlischt das Antragsrecht des Nachlassgläubigers hingegen zwei Jahre nach Annahme der Erbschaft.
- 358 Trotz der Trennung bleibt die Gesellschaft Eigentümerin beider Vermögensmassen. Sie verliert über den Nachlass lediglich die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis (§ 1984 Abs. 1 BGB).
- 359 *Marotzke*, in: Staudinger, § 1975 Rn. 5 ff.
- 360 *Küpper*, in: MünchKommBGB, § 1970 Rn. 1.
- 361 RG, Urt. v. 19.02.1934 – IV 394/33, RGZ 143, 419, 424; *OLG Hamm*, Beschl. v. 10.06.1985 – 15 W 131/85, Rpfleger 1985, 364, 364 (= OLGZ 1985, 286); *BGH*, Urt. v. 08.02.1989 – IVa ZR 98/87, NJW 1989, 2885, 2885 f. (= BGHZ 106, 359); *BayObLG*, Beschl. v. 05.07.2002 – 1Z BR 45/01, NJW 2003, 216, 221 (= BayObLGZ 2002, 189); *Leipold*, in: MünchKommBGB, § 1956 Rn. 6, 8 mwN.
- 362 RG, Urt. v. 26.09.1921 – IV 3/21, RGZ 103, 21, 23; *BayObLG*, Beschl. v. 05.07.2002 – 1Z BR 45/01, NJW 2003, 216, 221 (= BayObLGZ 2002, 189); *BayObLG*, Beschl. v. 28.04.1998 – 1Z BR 26/98, ZEV 1998, 431.
- 363 Obwohl das GmbHG es nicht ausdrücklich regelt, gilt bei mehreren GmbH-Geschäftsführern grundsätzlich Gesamtgeschäftsführung (*Zöllner/Noack*, in: Baumbach/Hueck, § 37 Rn. 29; *Wicke*, GmbHG, § 37 Rn. 8; *Altmeyden*, in: Roth/Altmeyden GmbHG, § 37 Rn. 33; *Schneider*, in: Scholz GmbHG, § 37 Rn. 21; *Koppensteiner*, in: Rowedder GmbHG, § 37 Rn. 16 f.; a.A. *van Venrooy*, GmbHR 1999, 685 ff. für Mehrheitsbeschluss in Analogie zu §§ 28 Abs. 1, 32 Abs. 1 S. 3 BGB).
- 364 *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 544.
- 365 *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 545.
- 366 *Leipold*, in: MünchKommBGB, § 1923 Rn. 31; *BGH*, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1056 (= BGHZ 146, 341); *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 714 Rn. 33 ff. mwN; *Schöne*, in: Bamberger/Roth, § 718 Rn. 15; a.A. *Mülbart*, AcP 199 (1999), 38, 74 f.
- 367 *BGH*, Urt. v. 14.02.1957 – II ZR 190/55, NJW 1957, 871, 871 (= BGHZ 23, 302); *BGH*, Urt. v. 11.12.1978 – II ZR 235/77, NJW 1979, 1361, 1361 (= BGHZ 73,

217); *K. Schmidt*, GesR, § 49 III 1 = 1423 ff.; *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 128 Rn. 24 mwN; *Boesche*, in: Oetker HGB, § 128 Rn. 26; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 128 Rn. 8; differenzierend *Emmerich*, in: Heymann HGB, § 128 Rn. 18 ff.

³⁶⁸ *BGH*, Urt. v. 24.02.2003 – II ZR 385/99, NJW 2003, 1445, 1445 (= BGHZ 154, 88); *BGH*, Urt. v. 03.05.2007 – IX ZR 218/05, NJW 2007, 2490, 2492 (= BGHZ 172, 169); *BGH*, Urt. v. 08.02.1952 – I ZR 92/51, NJW 1952, 537, 538; *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 714 Rn. 38; *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 128 Rn. 10; *Boesche*, in: Oetker HGB, § 128 Rn. 19; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 128 Rn. 2; *K. Schmidt*, GesR, § 10 IV = 273 ff.

³⁶⁹ Wobei nur die Gesamtvertretung ein sicheres Mittel darstellt, da die Beschränkung der Geschäftsführung zumindest bei den Handelsgesellschaften wegen § 126 HGB keine Wirksamkeit im Außenverhältnis entfaltet (Grenze: Missbrauch der Vertretungsmacht, hierzu *K. Schmidt*, GesR, § 10 II 2, S. 256 ff.).

³⁷⁰ *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 711 Rn. 13 f., § 710 Rn. 7 mwN; *Habermeier*, in: Staudinger, § 711 Rn. 9.

³⁷¹ Das Widerspruchsrecht aus § 711 BGB steht nur den geschäftsführenden Gesellschaftern zu, nicht auch den von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschaftern (RG, Urt. v. 07.10.1921 – II 169/21, RGZ 102, 410, 412; *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 711 Rn. 1; v. *Gamm*, in: BGB-RGRK, § 710 Rn. 2; *Habermeier*, in: Staudinger, § 710 Rn. 7, § 711 Rn. 1; *Schöne*, in: Bamberger/Roth, § 711 Rn. 1).

³⁷² Die ordentliche Kündigung darf nicht zur Unzeit erfolgen (§ 723 Abs. 2 BGB) und kann gesellschaftsvertraglich ausgeschlossen werden (vgl. § 723 Abs. 1 S. 6 BGB, *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 723 Rn. 71).

³⁷³ *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 723 Rn. 21; *Schöne*, in: Bamberger/Roth, § 723 Rn. 12; v. *Gamm*, in: BGB-RGRK, § 723 Rn. 12; *K. Schmidt*, GesR, § 59 V 1 g), S. 1759 f.

³⁷⁴ Bei den Personenhandelsgesellschaften kommt in jedem Falle nur ein außerordentliches Kündigungsrecht in Betracht, da selbst die ordentliche Kündigung nach § 132 HGB keine fristlose ist. Zwar sieht das Gesetz bei Vorliegen eines wichtigen Grundes nur die Auflösung der Gesellschaft durch gerichtliche Entscheidung vor (§ 133 Abs. 1 HGB), kennt also die einseitige außerordentliche Kündigung im Sinne von § 723 Abs. 1 BGB nicht. Da die gerichtliche Entscheidung als Gestaltungsurteil allerdings keine Rückwirkung hat (*K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 133 Rn. 59; *Lorz*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 133 Rn. 40) und im Übrigen die Gesellschaft insgesamt auflöst, muss nach im Vordringen befindlicher, zutreffender Auffassung auch dem Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft ein außerordentliches Kündigungsrecht mit Austrittswirkung zugestanden werden (*Piehler/Schulte*, in: MünchHdbGesR-I, § 74 Rn. 25; *K. Schmidt*, GesR, § 50 II 4 d), S. 1457; *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 132 Rn. 37; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 133 Rn. 1).

- 375 *BGH*, Urt. v. 23.10.2006 – II ZR 162/05, NJW 2007, 589, 590 (= BGHZ 169, 270); *BGH*, Urt. v. 21.11.2005 – II ZR 367/03, NJW-RR 2006, 322, 323 f.; *BGH*, Urt. v. 10.06.1996 – II ZR 102/95, NJW 1996, 2573, 2573; *RG*, Urt. v. 11.12.1912 – V 248/12, J.A. Seuffert's Archiv für Entscheidungen der obersten Gerichte in den deutschen Staaten 1913, 231, 231 f. (Nr. 125); *Habermeier*, in: Staudinger, § 723 Rn. 26; *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 723 Rn. 28 mwN; *Schöne*, in: Bamberger/Roth, § 723 Rn. 17.
- 376 *Flume*, AT I/1, S. 211.
- 377 Ebenso *Flume* aaO.
- 378 *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 128 Rn. 40, 59; *Boesche*, in: Oetker HGB, § 128 Rn. 48; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 128 Rn. 29.
- 379 *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 736 Rn. 21 ff.; *K. Schmidt*, GesR, § 51 I 1 a), S. 1491 f.
- 380 *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 545.
- 381 *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 546 f.; *Otte*, in: Staudinger, § 1923 Rn. 29.
- 382 *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 546; *Marotzke*, in: Staudinger, Vor §§ 1967 ff. Rn. 48; Denkschr. S. 251 = *Mugdan V*, S. 853.
- 383 Wegen der davor noch möglichen Verfügung über den Nachlass kritisch zur Funktionalität der Nachlassabsonderung *Marotzke*, in: Staudinger, Vor §§ 1967 ff. Rn. 49.
- 384 Vergleiche hierzu die §§ 30 ff. GmbHG, §§ 57, 62 AktG sowie die insolvenzrechtlichen Instrumente in § 15a Abs. 1 S. 1 InsO, § 64 GmbHG, §§ 92 Abs. 2, 93 Abs. 3 Nr. 6 AktG.
- 385 Für Personengesellschaften, die bei denen kein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, gelten wenigstens die insolvenzrechtlichen Sicherungsinstrumente (§ 15a Abs. 1 S. 2 InsO, § 130a HGB).
- 386 *BGH*, Urt. v. 27.09.1999 – II ZR 371/98, NJW 1999, 3483, 3485 (= BGHZ 142, 315); *Habermeier*, in: Staudinger, Vor §§ 705 Rn. 32; kritisch *K. Schmidt*, GesR, § 18 II 2 c), S. 518 f., § 18 IV 2 c), S. 542 f.
- 387 § 15a Abs. 1 InsO gilt nicht für Personengesellschaften mit zumindest einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter. Kritisch *K. Schmidt*, GesR, § 18 IV 2 c), S. 543; *K. Schmidt*, Wege zum Insolvenzrecht der Unternehmen, S. 59 ff.
- 388 *BGH*, Urt. v. 29.03.1973 – II ZR 25/70, NJW 1973, 1036, 1037 (= BGHZ 60, 324); *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 172 Rn. 65; *K. Schmidt*, GesR, § 54 III 1 a) = 1580 f.; *Oetker*, in: Oetker HGB, § 172 Rn. 16.
- 389 *K. Schmidt*, GesR, § 20 IV 4, S. 595, § 19 III 1 a), S. 552 f.; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht II, S. 194, 207.
- 390 In diese Richtung tendenziell aber *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 547.

- 391 Insofern hat *Otte* aaO Recht, wenn er die Materialien zum HGB zitiert.
- 392 *Habersack*, in: Staub, § 124 Rn. 5; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 124 Rn. 3; *Hillmann*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 124 Rn. 2; *Boesche*, in: Oetker HGB, § 124 Rn. 3.
- 393 Siehe oben Fn. 147.
- 394 Siehe oben Fn. 148.
- 395 Ebenso die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (§ 2 Abs. 1 EWIVAG) und der Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (§ 30 Abs. 1 VAG). Entsprechend ist die Partnerschaft in das Partnerschaftsregister (§ 4 Abs. 1 S. 1 PartGG), der eingetragene Verein in das Vereinsregister (§§ 55, 59 Abs. 1, 64 BGB) und die Genossenschaft in das Genossenschaftsregister (§ 11 Abs. 1 GenG) einzutragen.
- 396 Nach herrschender Auffassung kann sich allerdings eine Freiberufler-GbR nicht in das Handelsregister eintragen lassen, da sie kein Gewerbe betreibt (*Kindler*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 1 Rn. 38; *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 1 Rn. 26) und daher kein Handelsgewerbe begründen kann, arg e §§ 1, 2, 105 Abs. 1, 2 HGB (*BayObLG*, Beschl. v. 21.03.2002 – 3Z BR 57/02, NJW-RR 2002, 968, 968; *Weitemeyer*, in: Oetker HGB, § 105 Rn. 18; *Inhester*, in: MünchHdb-GesR-I, § 9 Rn. 6; *Tersteegen*, NZG 2010, 651, 653; a.A. mit Hinweis auf § 105 Abs. 2 HGB *K. Schmidt*, GesR, § 58 III 5, S. 1705, § 46 I c) bb), S. 1358).
- 397 *BGH*, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056 (= BGHZ 146, 341); zustimmend *Reuter*, AcP 207 (2007), 673, 708 ff.
- 398 *BGH*, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1060 (= BGHZ 146, 341).
- 399 Kritisch z.B. *Bachmayer*, BWNotZ 2009, 122, 137 f.
- 400 *Schöpflin*, NZG 2003, 606, 608.
- 401 Zum Beispiel *K. Schmidt*, NJW 2001, 993, 1002; *Wertenbruch*, NJW 2002, 324, 329; *Bachmayer*, BWNotZ 2009, 122, 137 f., 142; *Berghoff*, Die organschaftliche Vertretung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 136 mwN.
- 402 Ebenso *Leipold*, in: FS Canaris (2007), S. 221, 227.
- 403 Gemäß § 35 Abs. 1 GBO muss der Erbe eines Grundstücks, der durch nicht-öffentliches Testament zum Erben bestimmt worden ist, für die Eintragung in das Grundbuch den Beweis seines Erbrechts durch Vorlage eines Erbscheins führen. Ebenso ist nach § 12 Abs. 1 S. 2 HGB gegenüber dem Handelsregister der Nachweis der Rechtsnachfolge in eine Handelsgesellschaft grundsätzlich durch Vorlage öffentlicher Urkunden wie dem Erbschein zu erbringen.
- 404 Zur Differenzierung zwischen formeller und materieller Grundbuchfähigkeit der GbR *BGH*, Urt. v. 25.09.2006 – II ZR 218/05, NJW 2006, 3716, 3716 Tz. 10 und *Leipold*, in: FS Canaris (2007), S. 221, 230. Ebenso *K. Schmidt*, NJW 2001, 993, 1002 in Bezug auf die Unterscheidung von materieller Immobilien- und Markenfähigkeit und formeller Grundbuch- und Markenregisterfähigkeit.
- 405 Insbesondere sollte nach mittlerweile durch § 47 Abs. 2 S. 1 GBO n.F. überholter,

früher aber ganz herrschender Auffassung die fehlende formelle Grundbuchfähigkeit der GbR nicht gegen ihre materielle Befähigung sprechen, Eigentümerin eines Grundstücks zu sein (*BGH*, Urt. v. 25.09.2006 – II ZR 218/05, *NJW* 2006, 3716, 3716; *Ulmer/Steffek*, *NJW* 2002, 330, 331 f.).

- 406 Vergleiche die Urteile in Fn. 162. Ebenso *Steinbeck*, *DStR* 2001, 1162, 1163 f.
- 407 *Mayer*, in: *MünchKommBGB*, § 2353 Rn. 1.
- 408 *Lange/Kuchinke*, *Erbrecht*, § 8 I 1, S. 191.
- 409 Dies sind bei den Körperschaften GmbH und UG (§ 7 Abs. 1 GmbHG), AG (§ 36 Abs. 1 AktG), KGaA (§§ 278 Abs. 3, 36 Abs. 1 AktG), VVaG (§ 30 Abs. 1 VAG), e.V. (§§ 55, 59 Abs. 1, 64 BGB), eG (§ 11 Abs. 1 GenG), SE (§ 3 SEAG) und bei den Personengesellschaften OHG (§ 106 Abs. 1 HGB), KG (§ 161 Abs. 2, 106 Abs. 1 HGB), Partnerschaftsgesellschaft (§ 4 Abs. 1 [S. 1](#) PartGG), EWIV (§ 2 Abs. 1 EWIVAG).
- 410 Dies sind die Außen-GbR und der nichtrechtsfähige Verein. Nicht dazu zählen nicht rechtsfähige und somit weder erbnach noch registerfähige Innengesellschaften wie die Innen-GbR und die stille Gesellschaft.
- 411 *Müller*, in: *Soergel*¹⁰, § 2353 Rn. 44; *Firsching*, in: *Staudinger*¹², § 2353 Rn. 68; *Promberger*, in: *MünchKommBGB*¹, § 2353 Rn. 8.
- 412 Dabei ist zu bedenken, dass nicht jede GbR über eine schriftliche Gesellschaftsvertragsurkunde verfügen wird, da der Gesellschaftsvertrag nach § 705 BGB auch formlos geschlossen werden kann (*Ulmer*, in: *MünchKommBGB*, § 705 Rn. 32; *Habermeier*, in: *Staudinger*, § 705 Rn. 10).
- 413 *Bergmann*, *ZIP* 2003, 2231, 2237 Fn. 74; *Lautner*, *DNotZ* 2009, 650, 664; *Bielicke*, *Rpfleger* 2007, 441, 444.
- 414 *BGH*, Beschl. v. 26.01.2006 – V ZB 132/05, *NJW* 2006, 2189, 2190; *BayObLG*, Beschl. v. 31.10.2002 – 2Z BR 70/02, *NJW* 2003, 70, 71 (= *BayObLGZ* 2002, 330); *Heil*, *NJW* 2002, 2158, 2158; *Zimmer*, *NZM* 2009, 187, 188; *Berghoff*, Die organschaftliche Vertretung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 108 f. Auch Schutzklauseln im Gesellschaftsvertrag, wonach Änderungen von einer notariellen Mitwirkung abhängig gemacht werden, helfen nicht weiter, da die Gesellschafter solche Klauseln aufheben können (*Hertel*, Anm. z. *BGH*, Urt. v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, *DNotZ* 2009, 121, 128; *Bielicke*, *Rpfleger* 2007, 441, 443).
- 415 *Heil*, *NJW* 2002, 2158, 2158.
- 416 *Berghoff*, Die organschaftliche Vertretung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 109 ff.
- 417 *Berghoff*, Die organschaftliche Vertretung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 118, 124; *Lautner*, *MittBayNot* 2001, 425, 433; zur parallelen Frage der Anwendbarkeit von § 174 BGB ebenso verneinend *BGH*, Urt. v. 09.11.2001 – LwZR 4/01, *NJW* 2002, 1194, 1195 mwN; *RG*, Urt. v. 12.10.1910 – III 60/10, *RGZ* 74, 263, 265; *OLG Düsseldorf*, Urt. v. 06.12.1991 – 22 U 114/91, *NJW-RR* 1993, 470, 470; *Wertenbruch*, *DB* 2003, 1099, 1100.
- 418 *Lautner*, *DNotZ* 2009, 650, 661 Fn. 48 mwN; *Lautner*, *MittBayNot* 2001, 425,

433; *Lautner*, MittBayNot 2005, 93, 96 f.; *Heßeler/Kleinhenz*, NZG 2007, 250, 251; *Steffek*, ZIP 2009, 1445, 1455; *Behrens*, ZfIR 2008, 1, 3 f.; *Berghoff*, Die organschaftliche Vertretung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 124 ff.; vgl. auch *BGH*, Urt. v. 09.11.2001 – LwZR 4/01, NJW 2002, 1194, 1195, in der das Gericht die Vorlage eines Gesellschaftsvertrags für ausreichend ansieht, die Zurückweisung nach § 174 BGB zu verhindern; zustimmend *Wertenbruch*, DB 2003, 1099, 1101; zur Möglichkeit, Gutgläubensschutz im Hinblick auf den Nachweis der Vertretungsverhältnisse bei der Stiftung herzustellen, vgl. *Roth*, Non Profit Law Yearbook 2009, 65 und *Rawert*, in: FS Kreutz (2010), S. 825.

419 *Schilken*, in: Staudinger, § 172 Rn. 1; *Schramm*, in: MünchKommBGB, § 172 Rn. 3; *Schöner/Stöber*, Grundbuchrecht, Rn. 3635; *Ruhwinkel*, MittBayNot 2007, 92, 95; *Heil*, NJW 2002, 2158, 2158; *Zimmer*, NZM 2009, 187, 189; *Hertel*, Anm. z. *BGH*, Urt. v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, DNotZ 2009, 121, 129.

420 *Heil*, Anm. z. *BGH*, Beschl. v. 16.07.2001 – II ZB 23/00, DNotZ 2002, 60, 66; *Berghoff*, Die organschaftliche Vertretung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 108; *Wertenbruch*, DB 2003, 1099, 1101.

421 *Heil*, NJW 2002, 2158, 2158 hält eine Abänderung oder Vernichtung der Vertragsurkunde sogar für rechtswidrig, wenn nicht alle Beteiligten zustimmen, da eine Verfälschung eines zeitpunktbezogenen Dokuments vorliege.

422 Zu diesem Zweck müsste man der Gesellschaft ein Recht auf Rückforderung oder Kraftloserklärung nach §§ 175 f. BGB analog einräumen (*Lautner*, MittBayNot 2001, 425, 434; *Berghoff*, Die organschaftliche Vertretung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 129 f.; dagegen *Heil*, NJW 2002, 2158, 2158).

423 Gesellschafter, die natürliche Personen sind, sollten mit ihrem Namen und Geburtsdatum eingetragen werden, juristische Personen und registrierte Personengesellschaften mit Namen bzw. Firma und Sitz. So sieht es beispielsweise § 15 Abs. 1 GBV für das Grundbuch vor. Da der Erbschein für Eintragungen im Grundbuch relevant werden kann (§ 35 Abs. 1 GBO), sollte die Eintragung in Übereinstimmung mit § 15 GBV vorgenommen werden (*Mayer*, in: MünchKommBGB, § 2353 Rn. 44).

424 *Lautner*, DNotZ 2009, 650, 664; *Bergmann*, ZIP 2003, 2231, 2237 Fn. 74.

425 So im Hinblick auf die vertretungsberechtigten Gesellschafter: *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKomm-BGB, § 714 Rn. 27; *Schramm*, in: MünchKommBGB, § 164 Rn. 94; *Schöne*, in: Bamberger/Roth, § 714 Rn. 6; v. *Ditfurth*, in: MünchHdbGesR-I, § 7 Rn. 83; *Schäfer*, NJW 2006, 2160, 2162; *Habermeier*, in: Staudinger, § 714 Rn. 11; v. *Gamm*, in: BGB-RGRK, § 714 Rn. 3; *Berghoff*, Die organschaftliche Vertretung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, S. 52; vgl. auch *BGH*, Urt. v. 03.03.1956 – IV ZR 314/55, NJW 1956, 869, 869 (= BGHZ 20, 149) in Bezug auf juristische Personen. Bei nicht registerfähigen Gesellschaften müssen darüber hinaus auch die von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter passiv empfangsberechtigt sein, da der erklärende Dritte ohne öffentliches Register keine Möglichkeit hat, zwischen geschäftsführenden und nicht geschäftsführenden Gesellschaftern zu unterscheiden.

- 426 Allerdings wäre es nicht grundsätzlich schädlich, auch die Vertretungsbefugnisse im Erbschein offen zu legen. Das Erbscheinsverfahren würde sich dadurch jedoch verkomplizieren, weil der Erbschein auch dann inhaltlich unzutreffend würde, wenn sich (wie häufig) lediglich die Vertretungsverhältnisse ändern. Daher sollte von Angaben zur Vertretung abgesehen werden. Dagegen a.A. zur vergleichbaren Frage, ob die Vertretungsverhältnisse innerhalb einer GbR, die persönlich haftende Gesellschafterin einer Personengesellschaft ist, in das Handelsregister einzutragen sind: *LG Berlin*, Beschl. v. 08.04.2003 – 102 T 6/03, NZG 2003, 580, 581; *Steinbeck*, DStR 2001, 1162, 1165; *Schmidt/Bierly*, NJW 2004, 1210, 1211; *K. Schmidt*, in: Schlegelberger HGB, § 105 Rn. 74.
- 427 Anders als beispielsweise § 47 GBO a.F., wonach nur die nach traditionellem Gesamthandsverständnis berechtigten Gesellschafter und die Höhe ihrer jeweiligen Gesellschaftsanteile eintragungsfähig waren.
- 428 *Mayer*, in: MünchKommBGB, § 2361 Rn. 37; vgl. auch § 2361 Abs. 2 [S. 1](#) Hs. 1 BGB.
- 429 *BGH*, Beschl. v. 05.07.1963 – V ZB 7/63, NJW 1963, 1972, 1973 (= BGHZ 40, 54); *Herzog*, in: Staudinger, § 2361 Rn. 16; *Siegmann/Höger*, in: Bamberger/Roth, § 2361 Rn. 2; vgl. auch die weiteren Nachweise bei *Scheer*, Der Erbschein, S. 87 ff.
- 430 *Mayer*, in: MünchKommBGB, § 2361 Rn. 2; *Scheer*, Der Erbschein, S. 88 f. mwN, 95.
- 431 Ebenso zur mittlerweile durch § 899a BGB überholten, jedoch vergleichbaren Diskussion, ob die Eintragung der Gesellschafter einer grundbesitzenden GbR in das Grundbuch am öffentlichen Glauben des § 892 BGB teilnimmt: *BGH*, Beschl. v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, NJW 2009, 594, 596 (= BGHZ 179, 102); *Miras*, GWR 2009, 78; *Zimmer*, NZM 2009, 187, 188; *Kessler*, NZM 2009, 190, 191; *Böttcher/Blasche*, NZG 2007, 121, 123; *Bielicke*, Rpfleger 2007, 441, 442 f.; *Kohler*, in: MünchKommBGB, § 892 Rn. 18 Fn. 3; *Wacke*, in: MünchKommBGB, § 891 Rn. 12 und § 892 Rn. 26; a.A. *Hertel*, Anm. z. *BGH*, Urt. v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, DNotZ 2009, 121, 128.
- 432 *Herzog*, in: Staudinger, § 2361 Rn. 10 f.
- 433 So in Bezug auf die alte Rechtslage zum Grundbuch *LG Stuttgart*, Beschl. v. 25.01.1999 – 1 T 9- 97, NJW-RR 1999, 743, 743.
- 434 *Herzog*, in: Staudinger, § 2366 Rn. 18; *Mayer*, in: MünchKommBGB, § 2366 Rn. 18 mwN; *Zimmermann*, in: Soergel, § 2366 Rn. 7; *Schlüter*, in: Erman, § 2366 Rn. 3.
- 435 In diesem Sinne für den Erwerb eines Grundstücks von einer GbR nach §§ 899a, 892 BGB: *Lautner*, DNotZ 2009, 650, 671.
- 436 In diesem Sinne beim Erwerb eines Grundstücks von einer GbR: *Kuckein/Jenn*, NZG 2009, 848, 851; *Wicke*, GWR 2009, 336, Abschnitt V.2.c.
- 437 Anders als § 15 HGB lässt § 2365 BGB den Gegenbeweis zu (*Mayer*, in: MünchKommBGB, § 2365 Rn. 1, 8).

- ⁴³⁸ *BGH*, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056 (= BGHZ 146, 341).
- ⁴³⁹ So auch *BGH*, Urt. v. 25.09.2006 – II ZR 218/05, NJW 2006, 3716; *BGH*, Beschl. v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, NJW 2009, 594, 595 mwN (= BGHZ 179, 102).
- ⁴⁴⁰ *BGH*, Beschl. v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, NJW 2009, 594 (= BGHZ 179, 102).
- ⁴⁴¹ *BGH*, Beschl. v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, NJW 2009, 594, 596 (= BGHZ 179, 102); ähnlich bereits zuvor *BGH*, Urt. v. 25.01.2008 – V ZR 63/07, NJW 2008, 1378, 1379.
- ⁴⁴² Gesetz v. 11.08.2009, Gesetz zur Einführung des elektronischen Rechtsverkehrs und der elektronischen Akte im Grundbuchverfahren sowie zur Änderung weiterer grundbuch-, register- und kostenrechtlicher Vorschriften (ERVGBG), BGBl. I 2009, 2713.
- ⁴⁴³ *Lautner*, DNotZ 2009, 650, 652.
- ⁴⁴⁴ *Lautner*, DNotZ 2009, 650, 671; vgl. auch *Wicke*, GWR 2009, 336, Abschnitt V.2.c. und *Kuckein/Jenn*, NZG 2009, 848, 851, die alternativ für eine Wirksamkeit des Kausalgeschäfts nach allgemeinen Rechtsscheingrundsätzen plädieren; a.A. *H.-W. Eckert*, in: *Bamberger/Roth*, § 899a Rn. 6.
- ⁴⁴⁵ *Lange/Kuchinke*, Erbrecht, § 39 VII 1, S. 1031.
- ⁴⁴⁶ Hierzu *Canaris*, Vertrauenshaftung, passim; *Canaris*, Handelsrecht § 6 Rn. 68 ff.
- ⁴⁴⁷ So *K. Schmidt*, HandelsR, § 10 VIII 3 a) bb), S. 329 in Bezug auf das Verhalten eines sich in scheinkaufmännischer Weise gerierenden Gesellschaftsorgans.
- ⁴⁴⁸ *Canaris*, Vertrauenshaftung, S. 479 ff.; *Canaris*, Handelsrecht § 6 Rn. 69.
- ⁴⁴⁹ *BGH*, Urt. v. 23.11.1960 – V ZR 142/59, NJW 1961, 605, 606 (= BGHZ 33, 314); *BGH*, Beschl. v. 05.07.1963 – V ZB 7/63, NJW 1963, 1972, 1974 (= BGHZ 40, 54); *Mayer*, in: *Münch-KommBGB*, § 2366 Rn. 25 mwN; *Mot. V* S. 569 f. = *Mugdan V*, S. 304 f.; a.A. *Canaris*, Vertrauenshaftung, S. 508.
- ⁴⁵⁰ Zu den allgemeinen Merkmalen der Rechtsscheinhaftung *Canaris*, Handelsrecht, § 6 Rn. 68 ff.; *Canaris*, Vertrauenshaftung, S. 491 ff.
- ⁴⁵¹ Allgemein zur Haftung eines Scheingesellschafters *LG Bonn*, Urt. v. 13.04.2010 – 15 O 451/09, NZG 2011, 143, 145 (rkr); *BGH*, Urt. v. 08.07.1999 – IX ZR 338/97, NJW 1999, 3040, 3041; *BGH*, Urt. v. 24.01.1991 – IX ZR 121/90, NJW 1991, 1225; *BGH*, Urt. v. 11.03.1955 – I ZR 82/53, NJW 1955, 985, 986 (= BGHZ 17, 13); *Canaris*, Vertrauenshaftung, S. 169; *Canaris*, Handelsrecht, § 6 Rn. 27, 32; *K. Schmidt*, HandelsR, § 10 VIII 2 c), S. 325 f.; *K. Schmidt*, *Münch-KommHGB*, § 128 Rn. 5; *Weitemeyer*, in: *Oetker HGB*, § 105 Rn. 88; *Neubauer/Herchen*, in: *MünchHdbGesR-I*, § 68 Rn. 68 ff.; *Schäfer*, DStR 2003, 1078, 1078; *Lepczyk*, NJW 2006, 3391, 3392.
- ⁴⁵² *BGH*, Urt. v. 11.03.1955 – I ZR 82/53, NJW 1955, 985 (= BGHZ 17, 13); *Canaris*, Vertrauenshaftung, S. 169 f.; *Canaris*, Handelsrecht, § 6 Rn. 32; *K. Schmidt*, HandelsR, § 10 VIII 2 c), S. 325.
- ⁴⁵³ Siehe oben Fn. 449.
- ⁴⁵⁴ *Canaris*, Handelsrecht, § 6 Rn. 73 ff.

- 455 *Zimmer*, NZM 2009, 187, 188.
- 456 *BGH*, Beschl. v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, NJW 2009, 594, 597 f. (= BGHZ 179, 102); ebenso *Leipold*, in: FS Canaris (2007), S. 221, 232; *Schöner/Stöber*, Grundbuchrecht, Rn. 3314; *Miras*, GWR 2009, 78, Abschnitt IV.2; *Wicke*, GWR 2009, 336, Abschnitt III; *Lautner*, DNotZ 2009, 650, 658 f.; *Lautner*, MittBayNot 2005, 93, 96 f.; *Hertel*, Anm. z. *BGH*, Urt. v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, DNotZ 2009, 121, 126 f.; *Ruhwinkel*, MittBayNot 2009, 177, 180; *Heßeler/Kleinhenz*, NZG 2007, 250, 251; *Böttcher*, ZfIR 2009, 613, 618; ebenso *Ulmer/Steffek*, NJW 2002, 330, 337 in Bezug auf eine Gesellschafterliste; a.A. *BayObLG*, Beschl. v. 31.10.2002 – 2Z BR 70/02, NJW 2003, 70, 71 (= BayObLGZ 2002, 330); *Zimmer*, NZM 2009, 187, 188 f.; *Kessler*, NZM 2009, 190, 191; *Berstelmeyer*, Anm. z. *BGH*, Beschl. v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, Rpfleger 2009, 144, 145.
- 457 *BGH*, Beschl. v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, NJW 2009, 594, 596, 597 f. (= BGHZ 179, 102).
- 458 *BGH*, Beschl. v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, NJW 2009, 594, 597 f. (= BGHZ 179, 102); ebenso *Schöner/Stöber*, Grundbuchrecht, Rn. 3635.
- 459 Ebenso für das Grundbuch *Zimmer*, NZM 2009, 187, 189; *Tebben*, NZG 2009, 288, 291; *Bielicke*, Rpfleger 2007, 441, 443, 445; a.A. *Böttcher*, ZfIR 2009, 613, 618; *Ruhwinkel*, MittBayNot 2009, 177, 180, der in der eidesstattlichen Versicherung keine höhere Richtigkeitsgewähr sieht.
- 460 *BGH*, Beschl. v. 28.04.2011 – V ZB 194/10, NJW 2011, 1958.
- 461 *Habersack*, in: Staub, § 125 Rn. 44; *Hillmann*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 125 Rn. 28; vgl. *BGH*, Urt. v. 12.12.1960 – II ZR 255/59, NJW 1961, 506, 506 (= BGHZ 34, 27) zur fehlenden Vertretungsberechtigung bei Verhinderung eines GmbH-Geschäftsführers.
- 462 Zur Gesellschaftereigenschaft von OHG/KG vgl. *Habersack*, in: Staub, § 124 Rn. 19 mwN; *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 124 Rn. 6; *Boesche*, in: Oetker HGB, § 124 Rn. 15. Die GbR kann sich an einer AG (*BGH*, Urt. v. 13.04.1992 – II ZR 277/90, NJW 1992, 2222, 2226 (= BGHZ 118, 83)), GmbH (*BGH*, Beschl. v. 03.11.1980 – II ZB 1/79, NJW 1981, 682, 683 (= BGHZ 78, 311)) und eG (*BGH*, Beschl. v. 04.11.1991 – II ZB 10/91, NJW 1992, 499, 500 (= BGHZ 116, 86)) beteiligen, *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 105 Rn. 98 mwN. Darüber hinaus kann eine GbR auch Gesellschafterin einer anderen GbR (*BGH*, Urt. v. 02.10.1997 – II ZR 249/96, NJW 1998, 376) oder Kommanditistin einer KG (*BGH*, Beschl. v. 16.07.2001 – II ZB 23/00, NJW 2001, 3121, 3121 (= BGHZ 148, 291); vgl. auch § 162 Abs. 1 S. 2 HGB) sein. Nach im Vordringen befindlicher, zutreffender Meinung kommt die GbR auch als persönlich haftende Gesellschafterin einer OHG/KG in Betracht (*LG Berlin*, Beschl. v. 08.04.2003 – 102 T 6/03, NZG 2003, 580; *Bergmann*, ZIP 2003, 2231 ff.; *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 105 Rn. 97 ff. mwN).
- 463 Ebenso *Gummert*, in: MünchHdbGesR-I, § 17 Rn. 37; *Gummert*, in: Gesellschaftsrecht in der Diskussion 2001, S. 139, 178.

- 464 BGH, Urt. v. 28.04.1954 – II ZR 8/53, NJW 1954, 1155, 1156 (= BGHZ 13, 179); *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 719 Rn. 27; *K. Schmidt*, GesR, § 45 III 2 b), S. 1323 mwN; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht II, § 5 II 1 c, S. 427.
- 465 *Werner*, in: Staudinger, § 2033 Rn. 4; *Gergen*, in: MünchKommBGB, § 2033 Rn. 4.
- 466 *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 719 Rn. 33 mwN; *Schäfer*, in: Staub, § 105 Rn. 300; *K. Schmidt*, in: MünchKommHGB, § 105 Rn. 216; *K. Schmidt*, GesR, § 45 III 3 a), S. 1324; *Weitemeyer*, in: Oetker HGB, § 105 Rn. 53; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht II, § 5 II 1 d, S. 430 und § 5 II 1 f aa, S. 435.
- 467 BGH, Urt. v. 24.02.1954 – II ZR 3/53, NJW 1954, 1159, 1159 (= BGHZ 12, 308); *Huber*, in: FS Lutter (2000), S. 107, 126; *Ulmer/Schäfer*, in: MünchKommBGB, § 709 Rn. 12; differenzierend zwischen der gesetzlichen Gesamtvertretung nach § 714 BGB und der gesellschaftsvertraglichen Gesamtvertretung *K. Schmidt*, GesR, § 21 IV 7, S. 643 f.
- 468 *Ulmer*, ZIP 2001, 585, 596.
- 469 *Schlichting*, in: MünchKommBGB, Vor §§ 2147 Rn. 6; *Wolf*, in: Soergel, Vor § 2147 Rn. 4; *Müller-Christmann*, in: Bamberger/Roth, § 1939 Rn. 8; *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 549.
- 470 *Muscheler*, Universalsukzession und Vonselbsterwerb, S. 147 f.
- 471 *Schlichting*, in: MünchKommBGB, § 2187 Rn. 1.
- 472 *Schlichting*, in: MünchKommBGB, § 2165 Rn. 4.
- 473 *Otte*, in: FS H. P. Westermann (2008), S. 535, 549 f.: persönliche Haftung der Gesellschafter nach § 128 HGB iVm §§ 2318 Abs. 1, 2186 BGB.
- 474 v. *Lübtow*, Erbrecht, S. 642; *Habermann*, Erwerb und Schuldenhaftung der nicht rechtsfähigen Vereine unter besonderer Berücksichtigung der Frage der Erbfähigkeit, S. 37; missverständlich v. *Gamm*, in: BGB-RGRK, § 718 Rn. 7; *H. P. Westermann*, in: Erman¹⁰, § 718 Rn. 7.
- 475 So aber *Lange/Kuchinke*, Erbrecht, § 29 III 2 a, S. 630; *Lindemann/Lindemann*, Der nicht rechtsfähige Verein, S. 63; *Geiler*, in: Staudinger⁹, § 718 Ziff. II 4; *Schultze-v. Lasaulx*, in: Soergel¹⁰, § 718 Rn. 5; *Ulmer*, in: MünchKommBGB¹, § 718 Rn. 14.
- 476 RG, Urt. v. 17.03.1908 – VII 179/07, RGZ 67, 425, 429; *OLG Karlsruhe*, Urt. v. 30.11.1913, OLGE 30, 206, 207; *Schlichting*, in: MünchKommBGB, § 2174 Rn. 14; *Otte*, in: Staudinger, § 2174 Rn. 18.
- 477 So auch *Soergel*, in: Soergel³, § 54 Ziff. 6; *Steffen*, in: BGB-RGRK, § 54 Rn. 17; *Schafheutle*, Gesellschaftsbegriff und Erwerb in das Gesellschaftsvermögen, S. 82.

2. Teil. Die Steuersubjektivität von Gesellschaften im ErbStG

§ 1. Einführung

Die steuerrechtliche Seite des erbrechtlichen Erwerbs wird durch das Erbschaftsteuergesetz geregelt. Danach unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer (§§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 ErbStG). Als Erwerb von Todes wegen gelten unter anderem der Erwerb durch Erbanfall und durch Vermächtnis (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Erbt eine Gesellschaft oder erwirbt sie ein Vermächtnis, so erfüllt dieser Vorgang tatbestandlich die Voraussetzungen der §§ 1 ff. ErbStG und ist somit erbschaftsteuerbar.

An den erbrechtlichen Erwerb knüpft das ErbStG eine Reihe verschiedener Rechtsfolgen, in deren Mittelpunkt die Person des »Erwerbers« steht. So trifft den Erwerber die Pflicht, den Erwerb dem Finanzamt anzuzeigen (§ 30 Abs. 1 ErbStG), gegebenenfalls eine Erbschaftsteuererklärung abzugeben (§ 31 Abs. 1 ErbStG) sowie die Erbschaftsteuer zu entrichten (§ 20 Abs. 1 ErbStG). Die Feststellung, wer als Erwerber im Sinne des Gesetzes gilt, ist daher eine der Schlüsselfragen im erbschaftsteuerlichen Verfahren.

Wird eine Gesellschaft Erbin oder Vermächtnisnehmerin, spricht prima facie nichts dagegen, diese auch selbst als Erwerber und somit als Steuersubjekt des ErbStG anzusehen. Soweit einer Gesellschaft nach zivilrechtlichen Maßstäben Rechtsfähigkeit zukommt, liegt es zunächst einmal nicht fern, diese Wertung auch steuerrechtlich nachzuvollziehen. Rechtsprechung und weite Teile des Schrifttums stehen allerdings auf einem anderen Standpunkt. Zumindest bei Gesellschaften, die nicht den Status einer juristischen Person besitzen, sondern als Gesamthandsgemeinschaften einzuordnen sind, sollen statt der Gesellschaft die dahinter stehenden Gesellschafter als Erwerber

qualifizieren. Die Gesamthand wird damit erbschaftsteuerrechtlich als transparentes Objekt behandelt. Dabei ist diese transparente Sichtweise nicht zwingend. Seit der Einführung des ErbStG hat die Rechtsprechung ihre Auffassung hierzu mehrmals gewechselt. Es erscheint nicht zuletzt deshalb möglich, dass sich die Rechtsprechung künftig noch einmal ändern könnte, sollten die für eine intransparente Betrachtung sprechenden Argumente überwiegen und höchstrichterlich Gehör finden. Zuletzt hat eine Entscheidung des FG Münster die vielfach in der Literatur geäußerten Zweifel an dieser Rechtsprechung aufgegriffen und bestätigt.

Der zweite Teil befasst sich mit der Frage, welche Person in Erbfällen unter Beteiligung von Gesellschaften Erwerber im Sinne des ErbStG ist, d.h. als Steuersubjekt qualifiziert. Die Antwort hierauf ist für das formelle und materielle Erbschaftsteuerrecht von besonderer Relevanz, da sowohl die transparente als auch die intransparente Betrachtung weitreichende Auswirkungen auf das Besteuerungsverfahren und die Höhe der Steuerlast haben und jeweils verschiedene Vor- und Nachteile für die Beteiligten des Steuerrechtsverhältnisses aufweisen.

§ 2. Der Begriff des Steuersubjekts

Der Begriff des Steuersubjekts bezeichnet jene Personen, die kraft gesetzlicher Anordnung Zuordnungssubjekt bestimmter steuerlicher Rechte und Pflichten sind, d.h. denen eine zumindest partielle Steuerrechtsfähigkeit zukommt.¹ Wer steuerrechtlich berechtigt oder verpflichtet werden kann, regeln die verschiedenen Einzelsteuergesetze jeweils eigenständig für ihren Sachbereich.² Dies bedeutet gleichzeitig, dass die steuerliche Rechtsfähigkeit nicht von der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit abhängig ist.³ Weder setzt die steuerliche Rechtsfähigkeit voraus, dass die Person rechtsfähig im Sinne des Zivilrechts ist, noch kann von der Zivilrechtsfähigkeit auf die steuerliche Rechtsfähigkeit geschlossen werden. Entscheidend ist allein, wem das Einzelsteuergesetz Rechte oder Pflichten zuweist. Soweit das Gesetz hierbei nicht ausdrücklich an bestimmte Rechtsformen anknüpft, ist durch Auslegung zu ermitteln, wer in persönlicher Hinsicht als Steuersubjekt zu behandeln ist.⁴

Wer aus sachlich-funktionalem Blickwinkel als Steuersubjekt in Betracht kommt, ist – wenn auch nur lückenhaft – in § 33 AO aufgeführt. Danach zählen zu den Steuersubjekten neben dem Steuerpflichtigen, der durch eine (zumindest potentielle) Betroffenheit in einer eigenen Steuersache charakterisiert wird (Abs. 1), auch Dritte, die zur Mitwirkung an einem fremden Besteuerungsverfahren verpflichtet sind (Abs. 2).⁵ Die Untergruppe der Steuerpflichtigen umfasst nach ihrer gesetzlichen Definition in § 33 Abs. 1 AO nicht nur den Steuerschuldner, sondern auch denjenigen, der »für eine Steuer haftet, eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, wer eine Steuererklärung abzugeben, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat«. Für die Frage, wer in einem bestimmten Kontext konkret Steuerschuldner ist, verweist § 43 S. 1 AO klarstellend auf die Regelungen der jeweiligen Einzelsteuergesetze. Ob Gesellschaften, insbesondere die Gesamthandsgemeinschaften Steuerschuldner oder aus einem anderen Grund Steuersubjekt sein können, ist je nach Steuerart somit unterschiedlich zu beurteilen.⁶

§ 3. Die Steuersubjektivität von Gesellschaften im ErbStG

Die Steuersubjektivität im ErbStG ist eng mit den Begriffen des »Erwerbers« und des »Schenkers« verknüpft. Alle wesentlichen materiell- und verfahrensrechtlichen Rechte und Pflichten im Zusammenhang mit Erbschafts- und Schenkungsvorgängen treffen den Erwerber oder den Schenker als Steuerpflichtigen. Schuldner der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist stets der Erwerber, im Falle der Schenkung zusätzlich der Schenker (§ 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG). Sowohl Erwerber als auch Schenker sind verpflichtet, den Erwerb dem Finanzamt anzuzeigen und nach Aufforderung durch das Finanzamt eine Steuererklärung abzugeben (§§ 30 Abs. 1, 2, 31 Abs. 1 ErbStG). Indem das ErbStG dem Erwerber und dem Schenker verschiedene steuerliche Leistungspflichten auferlegt, betrachtet es in erster Linie *sie* als Steuerpflichtige (§ 33 Abs. 1 AO). Die sich aus den steuerlichen Vorschriften ergebenden subjektiven Rechte und Pflichten begründen ein Steuerrechtsverhältnis zwischen der Finanzbehörde und dem Erwerber bzw. Schenker.⁷

Die Person des Erwerbers und des Schenkers determiniert nicht nur die Beteiligten des Steuerrechtsverhältnisses, sondern gestaltet diese Beziehung auch inhaltlich. Vor allem die Steuerklasse, von welcher der individuelle Freibetrag und der Steuersatz abhängen, richtet sich danach, wer als Erwerber und gegebenenfalls als Schenker gilt und in welchem Verhältnis der Erwerber zum Schenker oder zum Erblasser steht (§§ 15 Abs. 1, 16, 19 ErbStG). Auch die Frage der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht hängt unter anderem davon ab, wer Erwerber oder gegebenenfalls Schenker ist und wo diese zum Zeitpunkt der Steuerentstehung ansässig waren (§ 2 Abs. 1 Nr. 1, 3 ErbStG). Schließlich kommt es auch für verschiedene personenbezogene Steuerbefreiungen und Steuervergünstigungen auf die Person des Erwerbers an (z.B. § 13 Nr. 4a, 4b, 4c, 6, 9 und § 17 ErbStG).

Steuersubjekt des ErbStG ist daher, wem im Rahmen eines steuerbaren Vorgangs die Eigenschaft des Erwerbers oder Schenkers zukommt. Handelt es sich bei diesem Vorgang um eine Verfügung von Todes wegen, so ist ausschließlich der Erwerber Steuersubjekt. Ein Schenker ist hier nicht vorhanden und da der verstorbene Erblasser nicht mehr als Rechtsperson fortexistiert, kann er selbst grundsätzlich nicht mehr Adressat steuerlicher Rechte und Pflichten sein. Dies bedeutet indessen nicht, dass die Person des Erblassers für die Erbschaftsteuer keine Rolle mehr spielen würde. Verschiedene Vorschriften knüpfen an Eigenschaften des früheren Erblassers an (vor allem die §§ 2 Abs. 1, 15 Abs. 1 ErbStG), sodass der Umstand, wer Erblasser ist, weiterhin Bedeutung besitzt. Unstreitig ist jedoch, dass eine Gesellschaft nicht selbst Erblasser sein kann, da sie als juristisches Gebilde weder lebensfähig im biologischen Sinne noch sterblich ist. Ist eine Gesellschaft zivilrechtliches Subjekt einer Verfügung von Todes wegen, so kann es in Bezug auf die Gesellschaft damit nur um die Frage gehen, ob sie begrifflich als Erwerber in Betracht kommt oder ob als Erwerber die hinter der Gesellschaft stehenden Gesellschafter anzusehen sind.

A. Meinungsstand

In der Rechtswissenschaft ist die Steuersubjektivität von Gesellschaften im Rahmen des ErbStG während der vergangenen einhundert Jahre

unterschiedlich und wechselhaft diskutiert und beurteilt worden. Auch heute besteht kein durchgängiger Konsens darüber, inwieweit Gesellschaften erbschaft- und schenkungsteuerlich rechtsfähig sein können.

I. Juristische Personen

Allgemein anerkannt ist allein, dass Kapitalgesellschaften im Hinblick auf ihre Zugehörigkeit zu den juristischen Personen generell steuerrechtsfähig sind und daher für den Fall, dass sie eine letztwillige oder lebzeitige Zuwendung empfangen, die Erbschaft- und Schenkungsteuer auch selbst schulden. Diese Ansicht ist schon früh vom RFH⁸ vertreten worden und auch der BFH⁹, die Finanzverwaltung¹⁰ und das Schrifttum¹¹ haben sich dieser Rechtsauffassung angeschlossen. Als Kernargument wird angeführt, dass es sich bei dem Gesellschaftsvermögen der Kapitalgesellschaft um ihr eigenes Vermögen handelt, sodass die Kapitalgesellschaft Empfängerin der Zuwendung und somit auch selbst bereichert ist. Aus dem gleichen Grund soll auch der rechtsfähige Verein Erbschaftsteuersubjekt sein.¹²

II. Personengesellschaften und nichtrechtsfähiger Verein

Seit langem umstritten ist hingegen die Erbschaftsteuersubjektivität der Personengesellschaften.

1. Auffassung der Rechtsprechung

Die Rechtsprechung ist hier in der Vergangenheit mehrfach hin und her geschwenkt, wobei sie seit 1994 auf dem Standpunkt einer transparenten Besteuerung verharret, obgleich sich die herrschende Zivilrechtsdogmatik der Gesamthand seitdem gravierend geändert hat.

Während seiner Anfangsjahre vertrat der Reichsfinanzhof noch die gegenteilige Auffassung. Danach sollte bei Schenkungen von und an eine OHG die OHG selbst Zuwendende bzw. Erwerberin sein.¹³ Da die OHG im Hinblick auf § 124 Abs. 1 HGB zivilrechtlich verselbständigt sei, d.h. ein eigenes Gesellschaftsvermögen besitze und unabhängig von ihren

Gesellschaftern im Rechtsverkehr auftrete, sei sie auch steuerrechtlich anzuerkennen, soweit Steuergesetze wie das ErbStG ihre Rechtsfolgen an zivilrechtliche Vorgänge knüpfen.

Diese Ansicht gab der RFH im Jahre 1928 zugunsten einer transparenten Betrachtung der OHG auf.¹⁴ § 80 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung von 1919, der im Falle der Beteiligung einer Gesamthand eine Bruchteilsbetrachtung anordnete, führe dazu, dass bei Schenkungen im Namen einer OHG die Gesellschafter steuerlich als Schenker anzusehen seien.¹⁵ Die frühere, abweichende Rechtsprechung des RFH, die noch auf Grundlage des ErbStG 1909 entwickelt worden war, sei durch die Einführung der RAO überholt. Nach dem Ende des zweiten Weltkriegs führte der BFH diese Rechtsprechungspraxis fort.¹⁶ Nach Maßgabe von § 22 Abs. 1 ErbStG 1951 iVm § 3 BewG 1934 und § 11 Ziff. 5 StAnpG sei bei Schenkungen unter Beteiligung einer OHG auch weiterhin eine Bruchteilsbetrachtung anzustellen.¹⁷

Knapp 30 Jahre sollte dieser Zustand währen, bis der BFH im Jahre 1988 erneut eine Kehrtwendung vollzog.¹⁸ Ausgangspunkt der Entscheidung war ein verfahrensrechtliches Problem. Dem Finanzamt war im Festsetzungsverfahren ein Fehler unterlaufen, der sich nicht mehr anhand der §§ 172 ff. AO korrigieren ließ und der deshalb nach der bisherigen Besteuerungspraxis zur (teilweisen) Steuerfreiheit des Erwerbs der erbenden KG geführt hätte. Der BFH stand vor der Wahl, die Erbschaft der KG entweder teilweise unbesteuert zu lassen oder die transparente Erbschaftsbesteuerung aufzugeben. Er entschied sich – wohl zur Überraschung der meisten Beteiligten – für letzteres.¹⁹ Dass Gesamthandsgesellschaften nach § 20 Abs. 1 ErbStG als Steuersubjekte in Betracht kämen, ergebe sich am deutlichsten aus § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. d ErbStG, wonach insbesondere »Personenvereinigungen« Inländer und somit auch Erwerber und Schenker sein könnten. Zu diesen Personenvereinigungen gehörten auch OHG, KG und GbR, da sie auf einen gemeinsamen Zweck gerichtete Personenzusammenschlüsse darstellten. Zivil- und handelsrechtlich könnten die Gesamthandsgemeinschaften – wie sich aus §§ 124, 161 Abs. 2 HGB, § 719 BGB ergebe – von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erwerben, was in Anbetracht der Anknüpfung des ErbStG an

das Zivilrecht auf die steuerliche Bewertung durchschlage. Eine andere Würdigung ergebe sich auch nicht aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, da dieser ausweislich seines letzten Halbsatzes nur dann zu einer Bruchteilsbetrachtung führe, wenn die getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich sei. Welche rechtlichen Folgen aus der Steuersubjektivität der Personengesellschaften zu ziehen sein würden (vor allem die Frage der Steuerklasse), ließ der BFH in seiner Entscheidung offen.

Nur wenige Jahre später kehrte der BFH schließlich wieder zur transparenten Betrachtungsweise zurück.²⁰ Bei der Schenkung an eine Gesamthand sollten fortan wieder die Gesellschafter selbst als Erwerber gelten. Dabei stellte der BFH entscheidend darauf ab, dass die Gesamthand zwar zivilrechtlich Partei eines Schenkungsvertrags sein könne, das Gesamthandsvermögen nach dem Wortlaut des § 718 BGB jedoch gemeinsam den Gesellschaftern zustehe. Und da die Erbschaft- und Schenkungsteuer unmittelbar an die Bereicherung des Steuerpflichtigen anknüpfe, gelte allein derjenige als Steuerschuldner, der auch Eigentümer des Gesellschaftsvermögens sei. Diese Linie wurde später für den umgekehrten Fall einer Schenkung durch eine Gesamthand bestätigt.²¹ Unabhängig von den zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen seien Zuwendende auch hier die durch den Zuwendungsvorgang entreicherten Gesellschafter. Das in den Urteilen angedeutete Gesamthandsverständnis des BFH basiert auf einer Trennung zwischen zivilrechtlicher »Vertragsfähigkeit« und zivilrechtlicher »Vermögenszuständigkeit«.

Die höchstrichterliche Rechtsprechung aus dem Jahre 1994 hat bis heute Bestand.²² Allein das FG Münster hatte unlängst Zweifel geäußert, ob die transparente Erbschaftsbesteuerung der Gesamthandsgemeinschaften in Anbetracht der zivilrechtlichen Rechtsentwicklung der letzten Jahre noch zeitgemäß ist.²³ Nach Auffassung des Gerichts soll der rechtlich zwischen den juristischen Personen und den Personengesellschaften anzusiedelnde nichtrechtsfähige Verein die Erbschaftsteuer selbst schulden, obgleich § 54 S. 2 BGB den nichtrechtsfähigen Verein der GbR in wesentlichen Teilen gleichstellt. Zum einen sind nach Ansicht des Finanzgerichts die Erwägungen, die der BFH zur Begründung der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften heranzieht, nicht auf den nichtrechtsfähigen

Verein übertragbar. Denn trotz Verweises in § 54 S. 2 BGB werde der nichtrechtsfähige Verein im Unterschied zur GbR seit jeher selbst als Träger des Vereinsvermögens angesehen. Auch besäßen die Mitglieder zu keinem Zeitpunkt eine mit den Gesellschaftern von Personengesellschaften vergleichbare Stellung. Weder stehe den Mitgliedern im Falle des Ausscheidens ein Anspruch auf das Auseinandersetzungsguthaben zu, noch sei der Mitgliedsanteil am Vereinsvermögen übertragbar. Da die Mitglieder somit keinen verwertbaren Zugriff auf das Vereinsvermögen besäßen, könnten sie auch nicht als bereichert angesehen werden. Zum anderen – und dies ist auch im Kontext der Personengesellschaften relevant – begründet das Gericht sein Judiz mit der BGH-Rechtsprechung zur Rechtsfähigkeit der Außen-GbR.²⁴ Da die GbR mittlerweile selbst als rechtsfähiger Vermögensträger angesehen werde, müsse nicht nur die GbR, sondern im Hinblick auf § 54 S. 2 BGB auch der nichtrechtsfähige Verein als persönlich bereichert gelten und folglich Steuerschuldner sein. Die zeitlich vor dem BGH-Urteil entwickelte BFH-Rechtsprechung argumentiere noch auf Grundlage der traditionellen Gesamthandslehre. Nach Auffassung des Gerichts ist es somit auch bei Personengesellschaften allein die Gesellschaft, die als bereichert angesehen werden muss und die nach dem Argumentationsmuster des BFH daher Steuerschuldner ist.

2. Auffassung des Schrifttums

In der Literatur sind die Richtungsentscheidungen des BFH aus den Jahren 1988 und 1994 jeweils auf ein geteiltes Echo gestoßen. Soweit die befassten Autoren zu den Argumentationslinien, von denen die Entscheidungen getragen werden, Stellung bezogen haben, ist die intransparente Betrachtung dem Grunde nach überwiegend auf Zustimmung gestoßen.²⁵ Die daraus resultierenden steuerlichen Folgen (hierzu sogleich im Abschnitt B.) sind jedoch auch kritisch bewertet worden. Viele Autoren haben in der Folgezeit des BFH-Urteils von 1988 Ausweichgestaltungen vorgestellt und diskutiert.²⁶ Indessen hat auch das Transparenzmodell eine gewichtige Anhängerschaft auf sich vereinigen können.²⁷ Anlass hierfür sind nicht zuletzt dessen günstige steuerliche Auswirkungen gewesen.

B. Die Unterschiede zwischen transparenter und intransparenter Betrachtungsweise

Die praktischen Unterschiede zwischen transparenter und intransparenter Besteuerung lassen sich thematisch in verschiedene Bereiche gliedern.

I. Höhe der Steuerbelastung

Im Normalfall wird eine intransparente Besteuerung der Gesellschaft dazu führen, dass sich eine insgesamt höhere Erbschaftsteuerlast ergibt, als wenn die einzelnen Gesellschafter als Steuersubjekte behandelt würden. Dieser Befund hängt mit dem Umstand zusammen, dass das Gesetz für jeden Erwerber einen persönlichen Freibetrag gewährt und die Erbschaftsteuer doppelt progressiv ausgestaltet ist, d.h. mit der Höhe des Erwerbs und jeder »höheren« Steuerklasse ansteigt. Wird die erbende Gesellschaft als Erwerber im Sinne des ErbStG angesehen, so liegt erbschaftsteuerrechtlich ein einheitlicher Erwerbsvorgang vor, der sich – da eine Gesellschaft keine verwandtschaftlichen Beziehungen zum Zuwendenden haben kann – stets nach der Steuerklasse III richtet (§ 15 Abs. 1 ErbStG).²⁸ Werden trotz zivilrechtlich wirksamer Einsetzung der Gesellschaft hingegen die Gesellschafter steuerlich als Erwerber qualifiziert, so erwirbt jeder Gesellschafter durch einen von den Erwerben der Mitgesellschafter zu trennenden eigenen steuerlichen Erwerbsakt entsprechend seiner persönlichen Steuerklasse. Statt eines Erwerbs finden mehrere Erwerbe parallel statt (»Erwerbssplitting«²⁹), sodass nicht nur der Freibetrag mehrmals in Anspruch genommen werden kann, sondern sich auch die jeweilige steuerliche Bereicherung progressionsmildernd reduziert.

Beispielsfall 1: E setzt die A&B-OHG, an der seine Tochter A und der nicht mit E verwandte B je hälftig beteiligt sind, zur Alleinerbin ein. Der Nachlass hat einen Wert von € 1 Mio.

Wird die Gesellschaft als Erwerber angesehen, ergibt sich folgende Steuerschuld:

Nachlasswert, § 10 ErbStG

1.000.000 €

Freibetrag, § 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG	20.000 €
erbschaftsteuerlicher Erwerb, § 10 ErbStG	980.000 €
30% ErbSt, § 19 Abs. 1 ErbStG	294.000 €

Wird die Erbschaft hingegen transparent bei den Gesellschaftern erfasst, müssen die Gesellschafter zusammengerechnet weniger zahlen.

Gesellschafterin A (Steuerklasse I):

Bereicherung, § 10 ErbStG	500.000 €
Freibetrag, § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	400.000 €
erbschaftsteuerlicher Erwerb, § 10 ErbStG	100.000 €
11% ErbSt, § 19 Abs. 1 ErbStG	11.000 €

Gesellschafter B (Steuerklasse III):

Bereicherung, § 10 ErbStG	500.000 €
Freibetrag, § 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG	20.000 €
erbschaftsteuerlicher Erwerb, § 10 ErbStG	480.000 €
30% ErbSt, § 19 Abs. 1 ErbStG	144.000 €

Kumulierte Steuerschuld von A und B	155.000 €
-------------------------------------	-----------

Die transparente Besteuerung führt in aller Regel zu einer geringeren Gesamtsteuerbelastung, sodass sie aus Sicht des Steuerpflichtigen grundsätzlich vorzugswürdig erscheint.³⁰

In bestimmten Konstellationen kann allerdings auch eine intransparente Betrachtung steuerlich von Vorteil sein. Sieht man die Gesellschaft nämlich als eigenständiges Erwerbssubjekt an, läuft die Zusammenrechnungsregel des § 14 ErbStG bei sukzessiven Zuwendungen an Gesellschaft und Gesellschafter leer.³¹ Dadurch lässt sich ein zusätzlicher Freibetrag generieren, der bei der Übertragung bestimmter Vermögensgrößen Steuersparpotenziale eröffnet.

Beispielsfall 2: E möchte seinen Freunden A und B, die zugleich Gesellschafter der A&B-OHG sind, eine Zuwendung in Höhe von € 60.000 zukommen lassen. Zu diesem Zweck schenkt E beiden je € 20.000 und setzt zudem der A&B-OHG ein Vermächtnis über € 20.000 aus. E verstirbt kurze Zeit nach Vollzug der Schenkung.

Bei transparenter Betrachtung haben A und B jeweils € 30.000 von E erworben, da der lebzeitige und der testamentarische Vermögensanfall nach § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG zusammenzurechnen sind. A und B schulden somit jeweils € 3.000 Erbschaft- und Schenkungsteuer (jeweilige Bereicherung: € 30.000, abzüglich Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG in Höhe von € 20.000, darauf 30% gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG). Anders ist das Ergebnis, wenn man die OHG als selbständiges Erbschaftsteuersubjekt behandelt. Da in Bezug auf die lebzeitigen Zuwendungen an die Gesellschafter und die letztwillige Zuwendung an die Gesellschaft keine Beteiligtenidentität besteht, ist der Tatbestand des § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG nicht erfüllt. Die Vorschrift setzt voraus, dass bei den zusammenzurechnenden Vermögensanfällen Erwerber und Zuwendender übereinstimmen.³² Das ist jedoch nicht der Fall, wenn zunächst die Gesellschafter erwerben, bei der anschließenden Verfügung aber die Gesellschaft als Erwerber in Erscheinung tritt. Im Beispielsfall unterliegen die Erwerbe daher weder bei den Gesellschaftern noch bei der Gesellschaft der Steuer, da sowohl die Vermögenstransfers an A und B, als auch der an die A&B-OHG vollumfänglich von den Freibeträgen des § 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG erfasst werden.

Die Frage, wer erbschaftsteuerlich als Erwerber der Zuwendung gilt, ist für die Gesellschafter somit von besonderer Relevanz, da hiermit im Regelfall erhebliche steuerliche Belastungsunterschiede verknüpft sind. Generalisierend lässt sich feststellen, dass die Gesellschafter in den meisten Konstellationen bei einer transparenten Besteuerung insgesamt geringer belastet werden.

Keine Auswirkungen hat die Frage der Transparenz hingegen auf die Anrechenbarkeit ausländischer Erbschaft- und Schenkungsteuern nach § 21 ErbStG. Zwar stellt auch § 21 Abs. 1 S. 1 ErbStG seinem Wortlaut nach auf die Identität des steuerbelasteten Erwerbers ab, sodass eine Anrechnung ausscheiden müsste, wenn die erbende Gesellschaft nach ausländischem Recht transparent, nach deutschem Recht jedoch intransparent oder umgekehrt besteuert würde, mithin ein Qualifikationskonflikt vorläge. In Anbetracht der verschiedenen ausländischen Erbschaftsteuersysteme (Anfallsteuer/Nachlasssteuer) und der unterschiedlichen ausländischen Besteuerung von Personengesellschaften (transparent/intransparent) ist jedoch anerkannt,

dass der Begriff des Erwerbers im Kontext des § 21 Abs. 1 [S. 1](#) ErbStG wirtschaftlich zu verstehen ist, soll die Anrechnungsvorschrift nicht in vielen Fällen ins Leere laufen.³³ Ausländische und deutsche Steuer sind daher unabhängig von der Frage, wer nach der jeweiligen nationalen Rechtsordnung erbschaftsteuerlich als Erwerber gilt, als Steuer derselben Person anzusehen, sofern dieselbe Person zumindest wirtschaftlich durch beide Steuern belastet wird. Erhält eine Gesellschaft eine letztwillige oder lebzeitige Zuwendung, ist im Ergebnis stets der ausschüttungs- oder entnahmeberechtigte Gesellschafter wirtschaftlich belastet. Entweder schuldet er die Steuer selbst oder sein Gewinnbezugsrecht verringert sich entsprechend. Auf die formale Identität des Erbschaftsteuersubjekts kommt es für die Erbschaftsteueranrechnung folglich nicht an.³⁴

II. Besteuerungsverfahren

Während sich der steuerrechtliche »Durchgriff« aus Sicht des Steuerzahlers in der Regel positiv auswirkt, ist die Situation verfahrensrechtlich umgekehrt.

1. Festsetzungsverfahren

Die Inanspruchnahme der Gesellschaft vereinfacht das Festsetzungsverfahren für alle Beteiligten erheblich, da nur ein einziges Steuerrechtsverhältnis besteht, in dem sich Finanzamt und Gesellschaft gegenüber stehen. So reicht es aus, wenn die vertretungsberechtigten Personen den Erwerb der Steuerbehörde anzeigen und die Steuererklärung für die Gesellschaft abgeben (§§ 30 Abs. 1, 31 Abs. 1 ErbStG iVm § 34 Abs. 1 AO). Werden als Erwerber hingegen die Gesellschafter betrachtet, treffen diese Pflichten jeden einzelnen Gesellschafter, da jeder in einem eigenen Steuerrechtsverhältnis zum Fiskus steht. Umgekehrt bedarf es zur Festsetzung der Erbschaftsteuer, wenn die Gesellschaft als Erwerber angesehen wird, nur der Bekanntgabe eines einzigen Steuerbescheids, während im anderen Fall so viele Erbschaftsteuerbescheide erlassen werden müssen, wie Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt sind (§§ 155 Abs. 1 [S. 1](#), 122 Abs. 1 AO).

Sind die Gesellschafter Steuersubjekte, richtet sich die örtliche Zuständigkeit des Erbschaftsteuerfinanzamts nach dem jeweiligen Wohnsitz des einzelnen Gesellschafters (§ 35 Abs. 1 S. 1 ErbStG iVm § 19 Abs. 1 AO). Wohnen die Gesellschafter an verschiedenen Orten, sind für die Steuererhebung gegebenenfalls verschiedene Wohnsitzfinanzämter zuständig. Dies führt nicht nur dazu, dass sich der Arbeitsaufwand insgesamt für die Verwaltung erhöht, sondern eröffnet auch die Möglichkeit zu abweichenden rechtlichen Einschätzungen und Steuerfestsetzungen.³⁵ Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass jeder einzelne Steuerbescheid für den Beschwerenden ein eigenständiges Einspruchs- und Klagerecht begründet (§ 347 Abs. 1 AO), die transparente Betrachtung somit auch das Rechtsbehelfs- und Rechtsmittelverfahren erheblich ausweiten kann.

Die Inanspruchnahme der Gesellschafter macht schließlich die Ermittlung des aktuellen Gesellschafterbestands erforderlich. Vor allem bei größeren Gesellschaften ist dies mit Aufwand verbunden, wenngleich Zuwendungen an Publikums- und Massengesellschaften in der Praxis die Ausnahme bilden dürften.

2. Vollstreckungsverfahren

Unterschiede ergeben sich auch für das Vollstreckungsverfahren. Vollstreckungsschuldner der Erbschaftsteuer ist im Allgemeinen zunächst der Steuerschuldner, hier also der Erwerber (§§ 253, 249 Abs. 1 S. 1, 155 Abs. 1 AO, § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG). Wird die Gesellschaft als Erwerber qualifiziert, steht dem Fiskus grundsätzlich nur das Gesellschaftsvermögen als Haftungsfonds zur Verfügung (vgl. § 13 Abs. 2 GmbHG, § 1 Abs. 1 S. 2 AktG, § 2 GenG, § 19 VAG, § 267 AO), bei den Personengesellschaften akzessorisch auch das private Vermögen der persönlich haftenden Gesellschafter (§ 128 HGB, bei der GbR analog³⁶). Sind hingegen die Gesellschafter erbschaftsteuerlich Erwerber, so ist der Fiskus zur Befriedigung seiner Ansprüche auf das Privatvermögen der Gesellschafter beschränkt. Ein direkter Zugriff auf das Gesellschaftsvermögen ist ausgeschlossen (Trennungsprinzip, für Personengesellschaften vgl. § 124 Abs. 2 HGB, § 736 ZPO).³⁷ Möchte das Finanzamt das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich verwerten, muss es zunächst den

Gesellschaftsanteil des Steuerschuldners pfänden (§ 321 Abs. 1, 7 AO iVm § 859 ZPO). Anschließend besteht die Möglichkeit, den Geschäftsanteil – soweit er übertragbar ist³⁸ – zu veräußern (§§ 302, 321, 317 AO) oder – soweit es um nicht übertragbare Anteile an Personengesellschaften geht – die Gesellschaft zu kündigen und das Auseinandersetzungsguthaben zu vereinnahmen (§§ 725, 730 ff. BGB, ggf. iVm §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB).

Aus verwaltungsökonomischer Perspektive ist die Inanspruchnahme der Gesellschaft somit von Vorteil, da die Steuerfestsetzung hier mit nur einem Steuerbescheid abgeschlossen werden kann und höchstens ein Einspruchs- und Klageverfahren betrieben werden muss. Zudem ermöglicht die intransparente Besteuerung eine unmittelbare Vollstreckung in das durch die Zuwendung bereicherte Gesellschaftsvermögen, ohne auf den Umweg der Anteilspfändung und -verwertung angewiesen zu sein. In der Gesamtschau sprechen die verfahrensrechtlichen Argumente somit dafür, die Gesellschaft selbst als Erwerber und Steuersubjekt des ErbStG anzusehen.

III. Weitere Auswirkungen auf die Gesellschafter

Behandelt man die Gesellschaft erbschaftsteuerrechtlich als transparent, so hat dies zur Folge, dass zivilrechtlich Bereicherter (die Gesellschaft) und Steuerschuldner (die Gesellschafter) auseinander fallen. Aus Sicht der Gesellschafter erweist sich dies aus mehreren Gründen als Nachteil. Schuldet der Gesellschafter die Erbschaftsteuer, so wird er der Besteuerung für den Erwerb eines Vermögens unterworfen, auf welches er zu keinem Zeitpunkt einen unmittelbaren Zugriff hat. Denn zivilrechtlich erwirbt allein die Gesellschaft Eigentum am transferierten Vermögen.³⁹ Verfügt der Gesellschafter nicht über ausreichend private finanzielle Mittel zur Tilgung seiner Steuerschuld und beschließen die Gesellschafter auch keine Ausschüttung bzw. Entnahme, kann er in Liquiditätsschwierigkeiten geraten.

Zur Lösung dieses Konfliktes müsste man den Gesellschaftern einen außerordentlichen steuerbezogenen Entnahme- bzw. Ausschüttungsanspruch auch für den Fall zugestehen, dass der

Gesellschaftsvertrag hierzu keine Regelungen enthält. Der BGH hat ein ungeschriebenes Entnahmerecht der Gesellschafter von Personengesellschaften allerdings zumindest für die Zahlung der Einkommensteuer ausdrücklich verneint.⁴⁰ Inwieweit ein Anspruch auf eine Entnahme zur Begleichung der Erbschaftsteuer besteht, wenn eine Gesellschaft letztwillige oder lebzeitige Zuwendungen erhält, ist bisher soweit ersichtlich nicht von der Rechtsprechung entschieden worden. Das Urteil des BGH vom 26. März 1990, in dem dieser ein Entnahmerecht des Gesellschafters einer Personengesellschaft zur Begleichung der Erbschaftsteuer ablehnte, betrifft einen anderen Fall.⁴¹ Dort hatte ein Gesellschafter einen Anteil an einer Personengesellschaft geerbt. Der BGH verneinte ein Steuerentnahmerecht, da die Gefahr bestünde, dass die Gesellschaft durch die Auszahlung das zur Fortführung des Geschäftsbetriebs erforderliche Kapital verliere. Die Begründung ist zutreffend, da die Gesellschaft durch ein solches Entnahmerecht bei jeder erbschaft- oder schenkungsteuerrechtlich relevanten Übertragung von Gesellschaftsanteilen finanziell »ausbluten« würde. Dieses Problem stellt sich jedoch nicht, wenn die Gesellschaft *selbst* erbt oder beschenkt wird. In diesem Fall wird lediglich ein Teil der zuvor der Gesellschaft zugeflossenen Bereicherung wieder rückgängig macht, sodass es zu keinem Liquiditätsentzug über das vor Erhalt der Zuwendung bestehende Vermögen hinaus kommt. Das Urteil steht einem Steuerentnahmerecht der Gesellschafter für den Fall, dass die Gesellschaft erbt oder eine freigiebige Zuwendung erhält, somit nicht entgegen. Man sollte den Gesellschaftern daher auch für Erbschaftsteuerverbindlichkeiten, die direkte Folge eines Vermögenszuwachses bei der Gesellschaft sind, ein Entnahmerecht zubilligen. Könnte der Gesellschafter für die Zahlung der Steuer von der Gesellschaft keinen zeitnahen Ausgleich erlangen, käme dies einer faktischen Nachschusspflicht gleich, die nach dem gesetzlichen Leitbild der Gesellschaft grundsätzlich ausgeschlossen ist (§ 707 BGB, ggf. iVm §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB; §§ 26, 53 Abs. 3 GmbHG, § 180 Abs. 1 AktG).⁴² Gestattet man den Gesellschaftern entgegen der hier vertretenen Auffassung hingegen keine außerplanmäßige Entnahme, ließe sich das Problem nur durch eine intransparente Besteuerung lösen.

Ob die Gesellschaft selbst Steuersubjekt ist, kann darüber hinaus besonders für diejenigen Gesellschafter bedeutsam werden, die für die

Gesellschaftsschulden nicht persönlich einzustehen haben (Kommanditisten sowie die Gesellschafter von juristischen Personen).⁴³ Grundsätzlich sind die nicht persönlich haftenden Gesellschafter nicht verpflichtet, sich über ihre Einlage hinaus finanziell für die Belange der Gesellschaft zu engagieren, da sie weder für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften (§ 171 Abs. 1 HGB, § 13 Abs. 2 GmbHG, § 1 Abs. 1 S. 1 AktG, § 2 GenG, § 19 VAG) noch eine Erhöhung des vereinbarten Gesellschafterbeitrags schulden (§ 707 BGB, ggf. iVm §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB; §§ 26, 53 Abs. 3 GmbHG, § 180 Abs. 1 AktG). Wird die Erbschaftsteuer aber bei den Gesellschaftern erhoben, müssen auch die nicht persönlich haftenden Gesellschafter zusätzliche Zahlungen leisten. Zwar handelt es sich bei den Steuerschulden um persönliche Verpflichtungen der Gesellschafter und somit nicht um eine echte Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft oder einen Nachschuss in das Gesellschaftsvermögen. Dennoch darf nicht übersehen werden, dass die Steuerschulden durch Vorgänge innerhalb der Gesellschaftssphäre veranlasst sind und die Pflicht zur Steuerzahlung somit haftungsähnliche Züge aufweist. Diese Haftung im weiteren Sinne ist weniger problematisch, wenn die von der persönlichen Haftung befreiten Gesellschafter ihre »steuerlichen Auslagen« anschließend von der Gesellschaft durch Entnahmen bzw. Ausschüttungen wieder erstattet bekommen können. Gelingt ihnen dies hingegen nicht, müssen sie die Steuerbelastung endgültig selbst tragen, sodass die Haftungsbeschränkung durch die transparente Besteuerung nach dem ErbStG partiell ausgehebelt wird.

Beispielsfall 3: A ist Komplementär, B Kommanditist der A&B-KG. O, der Onkel von A und B, hat der Gesellschaft ein Darlehen gegeben. Als sich die A&B-KG in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet, erlässt O ihr das Darlehen, um damit aus privaten Motiven seinen Neffen »unter die Arme zu greifen«. Der Gesellschaft gelingt es trotz verschiedener Restrukturierungsmaßnahmen nicht, wieder schwarze Zahlen zu schreiben, woraufhin A und B die zwischenzeitlich vermögenslos gewordene Gesellschaft schließlich liquidieren.

Der Erlass des Darlehens stellt eine nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 2, 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtige Schenkung dar. Obwohl die Bereicherung

zivilrechtlich bei der Gesellschaft entsteht, schulden A und B die Schenkungsteuer, sofern man die Gesellschafter als Erwerber im Sinne von § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG ansieht. B ist wird dadurch gezwungen, über seine gesellschaftsvertraglich vereinbarte Kommanditeinlage hinaus für die Folgen der Gesellschaftstätigkeit einzustehen. Kann B hierfür von der Gesellschaft keinen Ersatz verlangen, weil die Gesellschaft im Anschluss an die Steuerzahlung keine Gewinne erwirtschaftet und auch kein nennenswertes Auseinandersetzungsguthaben mehr vorhanden ist, kommt es faktisch zu einer Erweiterung seiner persönlichen Haftung. Wäre indessen die Gesellschaft Steuerschuldnerin, hätten allein die Gesellschaft und A als akzessorisch unbeschränkt haftender Gesellschafter für die Steuern aufkommen müssen. Nach den haftungsrechtlichen Wertungen wäre dies die zutreffende Lösung. Zwar ergibt sich dieselbe Problematik bei der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften nach dem Einkommensteuergesetz, da dort unstreitig die Gesellschafter (einschließlich der Kommanditisten) Schuldner der Steuer sind. Anders als im ErbStG ist die transparente Betrachtung im Rahmen des EStG allerdings zwingend, um eine steuerliche Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer zu erreichen.⁴⁴

Schließlich kann eine transparente Besteuerung zu Problemen führen, wenn zwischen dem Zeitpunkt des steuerpflichtigen Erwerbs und der Kenntniserlangung vom Erwerb ein Gesellschafterwechsel durch Anteilsübertragung stattgefunden hat.

Beispielsfall 4: Erblasser E hat die A&B-OHG im Wege der letztwilligen Verfügung bedacht. Noch bevor das Testament des E eröffnet wird, veräußert A seinen Geschäftsanteil an C. Erst danach erlangen die Beteiligten Kenntnis von der letztwilligen Verfügung.

Sind die Gesellschafter erbschaftsteuerlich Erwerber, schuldet neben B auch A die Erbschaftsteuer, da er im Todeszeitpunkt noch Gesellschafter der OHG war (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Dass ihm der Erbanfall auch mittelbar nicht mehr zugute kommen kann, weil er im Anschluss aus der Gesellschaft ausgeschieden ist, ändert hieran nichts. Würde man anstelle der Gesellschafter direkt die Gesellschaft besteuern, würde die mit dem Erwerb verbundene Steuerlast stets von den Gesellschaftern getragen, die von dem Erwerb auch wirtschaftlich profitieren (hier insbesondere C). Bei

transparenter Besteuerung bliebe B allenfalls die Möglichkeit, eine Anpassung des Kaufpreises für den Gesellschaftsanteil über § 313 BGB zu erwirken, die die nachträglich bekannt gewordene Steuerverbindlichkeit berücksichtigt.

All diese Erwägungen zeigen, dass sich eine Reihe von rechtlichen Problemen vermeiden lassen, wenn steuerlicher und dinglicher Erwerber übereinstimmen, mithin die Gesellschaft selbst als »Erwerber« im Sinne des ErbStG eingeordnet wird.

C. Argumente für und gegen die Steuersubjektivität von Gesellschaften im ErbStG

Das ErbStG gibt auf die Frage, wer bei letztwilligen oder lebzeitigen Zuwendungen an Gesellschaften Steuersubjekt ist, keine eindeutige Antwort. Dies liegt nicht zuletzt daran, dass das Gesetz an keiner Stelle eine Legaldefinition des Erwerberbegriffs enthält. Das Wort »Erwerber« bedarf folglich einer Auslegung.

I. Wortlaut

Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch, der am Anfang eines jeden Auslegungsprozesses steht⁴⁵, ist Erwerber insbesondere derjenige, der einen bestimmten Gegenstand in seine rechtliche Zuordnungssphäre überführt, indem er Eigentum oder Besitz am Gegenstand begründet.⁴⁶ Das gemeingebräuchliche Wortverständnis deckt sich damit weitgehend mit dem zivil- und handelsrechtlichen Sprachgebrauch. Auch BGB und HGB bezeichnen an mehreren Stellen denjenigen als Erwerber, der ein dingliches Recht oder den Besitz an einem Gegenstand erlangt. Nach §§ 929 ff. BGB ist Erwerber, an wen der Eigentümer das Eigentum an einer beweglichen Sache überträgt. Erwerber ist auch derjenige, dem ein Grundstück oder eine Forderung übereignet oder ein Nießbrauch eingeräumt wird (§§ 925 Abs. 1 S. 1, 408 Abs. 1, 1032 S. 1 BGB). Und § 854 Abs. 2 BGB definiert die Person als Erwerber, die die tatsächliche Gewalt über eine Sache erlangt. Soweit andere Vorschriften auf den Erwerber oder den Erwerb abstellen, ist üblicherweise ebenfalls der

dinglich Berechtigte oder der die Sachherrschaft Innehabende bzw. der darauf abzielende Vorgang gemeint (z.B. § 806 ZPO, §§ 25 f., 366, 372 Abs. 1 HGB, §§ 75, 283 AO, §§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 7b Abs. 1, 16 Abs. 2 EStG, §§ 6, 7, 9 Abs. 2, 13, 16 Abs. 1 GrEStG). Unter einem Erwerber versteht das Recht in aller Regel folglich eine Person, die den Besitz oder das Eigentum an einem Gegenstand erlangt. Würde man diesen Erwerberbegriff auf das ErbStG übertragen, so wäre Erwerber – da es auf den Besitz im ErbStG nicht ankommt – derjenige, der kraft lebzeitiger oder letztwilliger Verfügung Eigentum am Verfügungsgegenstand erwirbt.

Prinzipiell spricht nichts dagegen, den Erwerber im ErbStG und in den anderen Gesetzen gleich zu verstehen. Zwar gibt es keine Regel, wonach in unterschiedlichen Normen verwendeten Begriffen stets dieselbe Bedeutung zukommt, sei es, dass sie in verschiedenen Gesetzen, sei es, dass sie in demselben Gesetz vorkommen.⁴⁷ Solange jedoch keine besonderen gesetzes- oder normzweckspezifischen Gründe für eine unterschiedliche begriffliche Interpretation ersichtlich sind, ist von einer Übereinstimmung auszugehen.⁴⁸

Sieht man aus diesen Gründen den dinglich Berechtigten als Erwerber im Sinne des ErbStG an, kommt es für die Frage, ob Gesellschaften selbst Erwerber sein können, entscheidend auf ihre Vermögenszuständigkeit an. Juristische Personen sind unbestritten selbst Träger des Gesellschaftsvermögens, sodass sie nach diesem Ansatz auch Erwerber sein können. Rechtsprechung und Literatur haben die Erwerberfähigkeit von Kapitalgesellschaften mit diesem Argument begründet.⁴⁹ Auf Grundlage der modernen Gesamthandslehre sind aber auch die Außenpersonengesellschaften befähigt, Erwerber zu sein. Während nach der traditionellen Lehre noch die Gesellschafter als Rechtsträger angesehen wurden, ist nach moderner Auffassung die Gesamthandsgesellschaft selbst Zuordnungssubjekt des Gesellschaftsvermögens.⁵⁰ Dies gilt auch für den nichtrechtsfähigen Verein. Dem Wortlaut nach können sämtliche Außengesellschaften daher Erwerber im Sinne des ErbStG sein.

Dieser Feststellung kann nicht entgegen gehalten werden, dass sich der Gesetzgeber anstelle des Begriffs »Erwerber« der zivilrechtlichen Terminologie (z.B. »Erbe, Vermächtnisnehmer, Beschenkte«) bedient

hätte, wenn ein Gleichlauf mit der zivilrechtlichen Vermögenszuständigkeit beabsichtigt gewesen wäre. Die Vielzahl der in §§ 3, 7, 8 ErbStG geregelten Erwerbsformen macht die Bildung eines Oberbegriffs erforderlich (hier »Erwerber«), um den Text der §§ 20, 30, 31 ErbStG nicht mit einer unüberschaubaren Anzahl an fallspezifischen Einzelbegriffen zu überfrachten.⁵¹

II. Systematik

Die systematische Auslegung analysiert das Verhältnis des fraglichen Normbegriffs zu den ihn thematisch umgebenden Rechtssätzen.⁵² Zur Auslegung können alle Vorschriften und Begriffsbestimmungen herangezogen werden, die in einem inhaltlichen Kontext zum auslegungsbedürftigen Begriff stehen.

1. Rückschluss aus §§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. d, 35 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG

Schaut man sich innerhalb des ErbStG nach Vorschriften um, die den Begriff des Erwerbers im weitesten Sinne umschreiben oder qualifizieren, stößt man zunächst auf § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. d ErbStG. Danach gelten als »Inländer« unter anderem »Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben«. Auch der Erwerber kann ein Inländer im Sinne der Vorschrift sein (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 ErbStG). Ist aber der Erwerber unter bestimmten Voraussetzungen ein Inländer und gelten als Inländer insbesondere »Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen«, so folgt daraus, dass »Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen« grundsätzlich auch Erwerber sein können. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. d ErbStG setzt damit implizit voraus, dass zu den potentiellen Erwerbern im Sinne der Vorschrift auch »Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen« zählen.⁵³ § 35 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG bestätigt diese Einordnung. Danach ist es möglich, dass der »Erwerber (...) eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist«.

Es sind keine Gründe dafür ersichtlich, den Begriff des Erwerbers in §§

20, 30, 31 ErbStG abweichend von der in §§ 2, 35 ErbStG verwendeten Terminologie zu interpretieren. §§ 2, 35 ErbStG ermöglichen daher einen Rückschluss auf die Person des Erwerbers im Sinne von §§ 20, 30, 31 ErbStG.⁵⁴ Sofern sich Kapital- und Personengesellschaften unter den Begriff der Körperschaften oder Personenvereinigungen subsumieren lassen, sind sie folglich auch potentiell Steuersubjekt des ErbStG.

Dass Kapitalgesellschaften und der rechtsfähige Verein zu den Körperschaften zählen und daher auch Erwerber sein können, war seit jeher unstrittig.⁵⁵

Weniger eindeutig ist hingegen, ob Personengesellschaften, die bekanntlich nicht als Körperschaften qualifiziert werden, Personenvereinigungen im Sinne der Vorschrift sind. Teile des Schrifttums haben dies bejaht.⁵⁶ Der BFH hat in seiner Entscheidung aus dem Jahre 1988 keinen Zweifel daran gelassen, dass er zu den Personenvereinigungen insbesondere OHG, KG und GbR rechnet, da es sich bei diesen um bürgerlich- bzw. handelsrechtlich organisierte Personenzusammenschlüsse handelt, deren Zweck auf die gemeinschaftliche Verwirklichung eines bestimmten Bestrebens gerichtet ist.⁵⁷ Auch die gesellschaftsrechtliche Literatur versteht unter Personenvereinigungen Personenzusammenschlüsse jeglicher Art, sodass auch die Personengesellschaften erfasst sind.⁵⁸

Einwände hiergegen hat vor allem DARAGAN erhoben.⁵⁹ Nach seiner Auffassung ergibt sich aus einer gesetzesübergreifenden Gesamtschau, dass die in § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. d ErbStG genannten Personenvereinigungen nur solche sind, die eine körperschaftliche Struktur aufweisen, sodass Personengesellschaften nicht erfasst wären.

DARAGAN weist zu Recht darauf hin, dass die in § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. d ErbStG verwendete Trias »Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen« auf das KStG 1934⁶⁰ zurückgeht und heute wortgleich in § 1 Abs. 1 KStG Erwähnung findet.⁶¹ Dies spreche für eine inhaltliche Übereinstimmung der Begrifflichkeiten. Da sämtliche der in § 1 Abs. 1 Nr. 1-5 KStG aufgeführten Steuersubjekte aber eine körperschaftliche Struktur aufwiesen, liege der Rückschluss nahe, dass auch nur solche Subjekte Personenvereinigungen im Sinne des KStG und des ErbStG sein könnten.

Ob dieser Umkehrschluss nahe liegt oder nicht, kann dahinstehen, da er jedenfalls nicht zwingend ist. Zum einen enthält § 1 Abs. 1 KStG ausdrücklich die Einschränkung, dass nur »die folgenden« Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen steuerpflichtig sind, sodass Raum zur Annahme weiterer, nicht in § 1 Abs. 1 Nr. 1-5 KStG aufgeführter Personenvereinigungen bleibt.⁶² Zum anderen lässt sich allein aus der Tatsache, dass es sich bei den aufgezählten Objekten um körperschaftlich strukturierte Zusammenschlüsse handelt, nicht ableiten, dass sämtliche vorstellbare Personenzusammenschlüsse in gleicher Weise strukturiert sein müssten.

Ebenso wenig trägt der Hinweis, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG unterscheide explizit zwischen einer »Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1« einerseits und einer »Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes« andererseits.⁶³ Die Annahme, das Gesetz trenne zwischen Personenvereinigung und Personengesellschaft, da es ansonsten einer zusätzlichen Erwähnung der Personengesellschaften nicht bedurft hätte, ist verfehlt. Denn § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG bezieht sich ausdrücklich nur auf Steuersubjekte »im Sinne des § 1«, d.h. auf die in § 1 Abs. 1 Nr. 1-5 KStG aufgelisteten Entitäten, die sämtlich eine körperschaftliche Struktur aufweisen. Hiervon sind die Personengesellschaften nicht erfasst, sodass unabhängig von der Frage, ob Personengesellschaften grundsätzlich auch Personenvereinigungen im Sinne des KStG sein können, eine eigenständige Regelung für Mitunternehmerschaften notwendig war.

Dafür, dass das KStG Personengesellschaften tatsächlich als Personenvereinigungen betrachtet, könnte § 3 Abs. 1 KStG sprechen. Danach sind nichtrechtsfähige Personenvereinigungen körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen weder nach dem EStG noch nach dem KStG unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Je nach Lesart und Zweckverständnis der Vorschrift lassen sich Personengesellschaften unter den Begriff der nichtrechtsfähigen Personenvereinigung (und somit gleichzeitig unter den Oberbegriff der Personenvereinigung) subsumieren oder nicht. Geht man davon aus, dass § 3 Abs. 1 KStG als Auffangnorm fungiert und mögliche, bisher

ertragsteuerlich nicht erfasste Fälle einer subsidiären Besteuerung durch das KStG zuführen soll (steuererweiternde Funktion), so entspräche es dem Sinn der Vorschrift, sie weit auszulegen und sämtliche Gesellschaftsformen als Personenvereinigungen anzusehen. Personengesellschaften wären dann nichtrechtsfähige⁶⁴ Personenvereinigungen im Sinne der Vorschrift, wenngleich sie auch nicht der Körperschaftsteuer unterlägen, da ihre Einkünfte nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG unmittelbar bei den Gesellschaftern besteuert werden. Dieser Auffassung scheint insbesondere die Rechtsprechung zuzuneigen.⁶⁵ Begreift man § 3 Abs. 1 KStG hingegen nicht als steuererweiternde Norm, sondern als Instrument zur Begrenzung der persönlichen Steuerpflicht der in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG aufgeführten Steuersubjekte (steuereinschränkende Funktion), so würden die Personengesellschaften terminologisch nicht erfasst.⁶⁶ Der historische Ursprung spricht für die steuerbegrenzende Funktion der Vorschrift. § 6 KStG 1925 – die Vorgängervorschrift des § 3 Abs. 1 KStG – schränkte explizit den Kreis der potentiell unbeschränkt und beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Subjekte ein.⁶⁷ Eindeutige Erkenntnisse lassen sich aus § 3 Abs. 1 KStG aber letztlich nicht gewinnen.

Überzeugender ist der Hinweis DARAGANS auf § 2 Abs. 1 KStG, nach dessen Wortlaut nicht nur bestimmte, enumerativ aufgeführte, sondern (uneingeschränkt) sämtliche ausländischen »Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen« beschränkt steuerpflichtige Steuersubjekte sind.⁶⁸ Würde man unter den Begriff der Personenvereinigung auch Personengesellschaften fassen, unterlägen ausländische Personengesellschaften der (beschränkten) Körperschaftsteuerpflicht. Inländische und ausländische Personengesellschaften würden somit nach unterschiedlichen Gesetzen besteuert. Um dies zu verhindern, vertreten Rechtsprechung und Literatur zu Recht die Auffassung, dass die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nur solche Gesellschaften trifft, die strukturell mit den in § 1 Abs. 1 KStG aufgeführten Steuersubjekten vergleichbar sind.⁶⁹ Um steuerliche Wertungswidersprüche zu vermeiden und Personengesellschaften aus dem Anwendungsbereich des § 2 Abs. 1 KStG auszunehmen, muss man folglich unterstellen, dass § 2 Abs. 1 KStG lediglich körperschaftlich strukturierte Personenzusammenschlüsse zu den Personenvereinigungen

zählt.

Darauf, dass Personengesellschaften nicht Personenvereinigungen sind, deutet dem ersten Anschein nach auch die Entstehungsgeschichte des § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. d ErbStG hin. Denn die Gesetzesbegründung zum ErbStG 1974 geht offenbar davon aus, dass es sich bei den »Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen« nur um juristische Personen handelt. So heißt es knapp: »Buchstabe d regelt die persönliche Steuerpflicht der juristischen Personen.«⁷⁰ Allerdings lässt diese Begründung stutzen. Denn es ist zweifelhaft, ob dieser Satz nach dem wohlverstandenen Willen des Gesetzgebers tatsächlich so zu deuten ist, dass ausschließlich juristische Personen selbst steuerpflichtig sein sollen. Insbesondere die nichtrechtsfähigen Stiftungen und Zweckvermögen, die nicht den Status einer juristischen Person besitzen, müssen wie die juristischen Personen zwingend selbst Erbschaftsteuersubjekt sein. Hier existieren nämlich keine Gesellschafter, auf die alternativ steuerlich zurückgegriffen werden kann. Ist der Hinweis in der Gesetzesbegründung aus diesem Grund aber nicht abschließend zu verstehen, lässt sich ihm auch nicht entnehmen, dass Personengesellschaften nicht unter § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. d ErbStG zu subsumieren sind. Der Erkenntniswert der Gesetzesbegründung ist daher fragwürdig.⁷¹

Schließlich verweist DARAGAN auf die zwischen Personengesellschaften und Personenvereinigungen differenzierende Wortwahl innerhalb verschiedener Steuergesetze.⁷² Dort wo Personengesellschaften gemeint seien, würden sie auch als solche adressiert und nicht als Personenvereinigungen bezeichnet, was umgekehrt auch für die Personenvereinigungen gelte (z.B. verwenden den Begriff der Personengesellschaft § 15 Abs. 3 EStG, § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG, § 7 Abs. 3 AStG, § 7 Abs. 5, 6 ErbStG, den Begriff der Personenvereinigung hingegen § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG, § 3 Nr. 10 GewStG, § 51 AO, § 7 Abs. 1 AStG und § 18 ErbStG). Wie DARAGAN selbst konzidiert, besagt dieser Befund allerdings lediglich, dass Personengesellschaft und Personenvereinigung nicht gleichbedeutend sind. Dass Personengesellschaften zu den Personenvereinigungen gehören können, wird dadurch nicht ausgeschlossen. Denn es ist ohne weiteres möglich, den

Begriff der Personenvereinigung als Oberbegriff aufzufassen, der im Gesetz Verwendung findet, wenn neben den Personengesellschaften noch andere Personenvereinigungen angesprochen sind. Umgekehrt kann es sein, dass von Personengesellschaften stets dann die Rede ist, wenn die gesetzlich vorgesehene Rechtsfolge nur für die Teilmenge der Personengesellschaften gelten soll. Aus der differenzierenden Gesetzsterminologie allein kann somit kein Argument gegen die Zugehörigkeit der Personengesellschaften zu den Personenvereinigungen gewonnen werden.⁷³

Davon, dass Personengesellschaften Personenvereinigungen sind, geht indessen § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 BewG aus. Die Vorschrift zählt ausdrücklich auch »Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes« zu den »Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen«. Da die Mitunternehmerschaften unstreitig keine Körperschaften oder Vermögensmassen sind, ordnet das Bewertungsgesetz sie offensichtlich als Personenvereinigungen ein.⁷⁴ Schon der historische Gesetzgeber teilte diese Auffassung: § 56 Abs. 1 Nr. 7 RBewG 1934⁷⁵, der Vorläufer des heutigen § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 BewG, zählte die »offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und ähnliche Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind« zu den »Personenvereinigungen«. Und nach § 3 GrEStG 1919 waren unter anderem die OHG und die GbR eine »Personenvereinigung«.⁷⁶ Es sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der historische Gesetzgeber den Begriff der Personenvereinigung in § 56 Abs. 1 Nr. 7 RBewG 1934 und § 3 GrEStG 1919 anders verstanden hat als in § 24 Abs. 1 Nr. 1 lit. c ErbStG 1919⁷⁷, der Vorgängervorschrift des heutigen § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. d ErbStG.

Auch aus § 11 AO lässt sich (zumindest mittelbar) entnehmen, dass zu den Personenvereinigungen auch die Personengesellschaften gehören müssen. Die Norm enthält die Legaldefinition für den Begriff des »Gesellschaftssitzes«. Zu den »sitzfähigen« Gesellschaften zählt sie die »Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse«, erwähnt hingegen die Personengesellschaft nicht eigens. Dass hingegen auch Personenhandelsgesellschaften einen Sitz haben, ergibt sich unmittelbar

aus § 106 Abs. 2 Nr. 2 HGB. Soll § 11 AO für die Personengesellschaften nicht ins Leere laufen, muss es sich bei ihnen in der Sprache der Abgabenordnung folglich um Personenvereinigungen handeln.

Schließlich deutet auch § 267 AO auf eine Zugehörigkeit der Personengesellschaften zu den Personenvereinigungen hin. § 267 AO zieht für das Vollstreckungsrecht die Folgen aus der materiellrechtlichen Steuerschuldnerschaft von Gesellschaften, bei denen es sich nicht um juristische Personen handelt. Muss wegen der Steuerschulden einer solchen Gesellschaft die Zwangsvollstreckung erfolgen, soll zur Verwaltungsvereinfachung ein Titel gegen die Gesellschaft ausreichen. § 267 AO bezeichnet diese Gesellschaften als »nicht rechtsfähige Personenvereinigungen«. Die ratio legis der Norm trifft auch auf Personengesellschaften zu, soweit diese nach den speziellen Steuergesetzen selbst Steuerschuldner sind. Dann jedoch müsste es sich bei den Personengesellschaften um »nicht rechtsfähige Personenvereinigungen« handeln. Dies wird von der Rechtsprechung und der einhelligen Literaturmeinung auch so gesehen.⁷⁸ Zählen Personengesellschaften aber zu den »nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen«, so sind sie automatisch auch Teil des Oberbegriffs »Personenvereinigungen«.

Die Gesamtschau der Vorschriften, die sich um den Begriff der Personenvereinigung ranken, ergibt ein uneinheitliches Bild. Keine eindeutigen Rückschlüsse auf den Kreis der potentiellen Erwerber erlauben die §§ 1 Abs. 1, 3 Abs. 1, 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG. Auch die Aussagekraft der Gesetzesbegründung zu § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. d ErbStG ist gering. Allein § 2 Abs. 1 KStG spricht dafür, dass die dem KStG entlehnte Trias »Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen« nicht auch die Personengesellschaften erfasst. Inwieweit diese Wertung aus dem KStG allerdings auf das ErbStG übertragen werden muss, ist zweifelhaft. Eine inhaltliche Übereinstimmung der Begriffe ist zumindest erbschaftsteuerrechtlich nicht zwingend angezeigt. Für die Zugehörigkeit der Personengesellschaften zu den Personenvereinigungen sprechen indessen § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 BewG sowie §§ 11, 267 AO. Die Anknüpfung an den Begriff der Personenvereinigung führt somit zu keinem belastbaren Ergebnis. Es ist daher notwendig, weitere Vorschriften in die Untersuchung des

Erwerberbegriffs einzubeziehen.

2. Rückschluss aus § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG

Dass juristische Personen und Personengesellschaften nach der Systematik des ErbStG selbst Erwerber sein können, ergibt sich wohl am deutlichsten aus § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG.⁷⁹ Bemessungsgrundlage der Steuer (der »steuerpflichtige Erwerb«) ist danach die »Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist«. Spricht die Norm von der »Bereicherung des Erwerbers«, so sagt sie damit auch, dass Erwerber derjenige ist, der durch den Zuwendungsvorgang bereichert wurde. Entscheidendes Merkmal für die Person des Erwerbers ist somit der Eintritt einer individuellen Bereicherung. Diese kann sich aber nur nach zivilrechtlichen Maßstäben bestimmen. Ausschlaggebend ist somit, ob im Falle einer Zuwendung die Bereicherung bei der Gesellschaft selbst oder bei den Gesellschaftern eintritt. Nicht nur die juristischen Personen sind Vermögensträger und daher bereichert, sondern nach der modernen Gesamthandslehre auch die Außenpersonengesellschaften. Nach der Logik des § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG wären sie folglich Erwerber.

3. Rückschluss aus anderen Steuergesetzen

Möglicherweise lassen sich aus den übrigen Steuergesetzen Rückschlüsse auf die Erbschaft- und Schenkungsteuersubjektivität von Personengesellschaften ziehen. Auch dort stellt sich grundsätzlich die Frage, wer als Subjekt der verschiedenen verfahrens- und materiellrechtlichen Pflichten zu gelten hat, wenn Gesellschaften an einem steuerpflichtigen Vorgang beteiligt sind. Die Gründe, die der jeweiligen Regelung in anderen Gesetzen zugrunde liegen, könnten auch im Rahmen des ErbStG von Relevanz sein.

a) Die Steuersubjektivität von Gesellschaften in den einzelnen Steuergesetzen

Steuerschuldner der Einkommensteuer sind nach § 1 Abs. 1, 4 EStG

ausschließlich natürliche Personen. Weder Körperschaften noch Personengesellschaften schulden Einkommensteuer. Trotzdem können auch Gesellschaften Steuersubjekt des EStG sein. So ist beispielsweise der Arbeitgeber, der auch eine Körperschaft oder eine Personengesellschaft sein kann, nach §§ 38 Abs. 3 S. 1, 41a Abs. 1 EStG verpflichtet, die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers vom Arbeitslohn einzubehalten und an den Fiskus abzuführen.⁸⁰ Der Steuerentrichtungspflichtige ist Steuerpflichtiger im Sinne von § 33 Abs. 1 AO und somit Steuersubjekt. Darüber hinaus kommt Personengesellschaften nach herrschender Auffassung und gefestigter Rechtsprechung eine begrenzte Steuersubjektivität insoweit zu, als sie Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation sind.⁸¹ Ob Personenzusammenschlüsse überhaupt Einkünfte erzielen, in welcher Höhe dies der Fall ist und welcher Einkunftsart diese zuzuordnen sind, wird einheitlich auf Ebene der Gesellschaft festgestellt.⁸² Erst im Anschluss werden diese Parameter den Gesellschaftern zugerechnet, die die Einkünfte individuell zu versteuern haben.

Steuersubjekt der Körperschaftsteuer sind ausschließlich »Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen«. Sie sind Steuerschuldner (§§ 1 Abs. 1, 2, 3 Abs. 1 KStG) und nach § 31 KStG steuererklärungs- und vorauszahlungspflichtig, wobei diese Pflichten mangels eigener Handlungsfähigkeit der Körperschaft von den Gesellschaftsorganen zu erfüllen sind (§ 34 Abs. 1 AO). Den Gesellschaftern erlegt das KStG hingegen keine steuerlichen Pflichten auf.

Das Gewerbesteuergezet knüpft die Steuerschuldnerschaft an die Person des Unternehmers (§ 5 Abs. 1 S. 1 GewStG). Unternehmer ist derjenige, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird (§ 5 Abs. 1 S. 2 GewStG). Betreibt eine Körperschaft ein Gewerbe, so ist diese Unternehmer und somit Steuerschuldner.⁸³ Gewerbliche Personengesellschaften sind – ohne selbst Unternehmer im Sinne des GewStG zu sein⁸⁴ – ebenfalls Steuerschuldner (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG). Wer Steuerschuldner ist, den trifft auch die Pflicht, die Steuererklärung abzugeben und Steuervorauszahlungen zu leisten (§§ 14a S. 1, 19 Abs. 1 S. 1 GewStG). Soweit Gesellschaften involviert sind, sind

gewerbesteuerrechtlich somit allein diese Steuersubjekt und nicht die Gesellschafter.

Primäres Steuersubjekt des Umsatzsteuergesetzes ist der Unternehmer. Er ist insbesondere Schuldner der Umsatzsteuer (§§ 13a, 13b UStG), zur Steueranmeldung und Rechnungsausstellung Verpflichteter (§§ 18, 14 ff. UStG), Vorsteuererstattungsberechtigter (§ 15 UStG) und gegebenenfalls auch Haftungsschuldner (§§ 13c, 25d UStG). Darüber hinaus können ihn verschiedene Melde- und Mitwirkungspflichten treffen (§§ 18 ff. UStG). Als Unternehmer definiert das Gesetz denjenigen, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 2 Abs. 1 UStG). Nach Auffassung der Rechtsprechung erfüllt diese Voraussetzungen jedes Wirtschaftsgebilde, das durch die Bewirkung betrieblicher Umsätze im Wirtschaftsverkehr nach außen in Erscheinung tritt.⁸⁵ Sowohl die juristischen Personen als auch sämtliche Außenpersonengesellschaften können daher selbständig Steuersubjekt sein.⁸⁶ Neben der Gesellschaft sind die Gesellschafter nicht selbst Unternehmer und damit auch nicht Steuersubjekt.⁸⁷

Steuerschuldner der Grunderwerbsteuer sind die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen (§ 13 GrEStG). Für den Normalfall, in dem ein Grundstück auf vertraglicher Grundlage übertragen wird, sind dies Veräußerer und Erwerber (§ 13 Nr. 1 GrEStG). Zu den beteiligungsfähigen Personen zählen neben den Körperschaften auch Personengesellschaften und die Erbengemeinschaft.⁸⁸ Sie allein und nicht ihre Mitglieder schulden daher die Grunderwerbsteuer. Die Steuerschuldner sind zudem verpflichtet, bestimmte steuerrelevante Vorgänge dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen (§ 19 GrEStG). Steuersubjekt ist somit stets die Gesellschaft selbst.

Die Steuersubjektivität innerhalb der Abgabenordnung richtet sich grundsätzlich danach, wer nach Maßgabe des einschlägigen Einzelsteuergesetzes Steuersubjekt ist. Im Allgemeinen besteht somit ein Gleichlauf von materieller und verfahrensrechtlicher Steuerrechtsfähigkeit.⁸⁹ Grund hierfür ist, dass die meisten personenbezogenen Vorschriften der Abgabenordnung direkt oder indirekt an das Steuersubjekt des speziellen Steuergesetzes anknüpfen.⁹⁰ Soweit Gesellschaften nach den speziellen Steuergesetzen Steuersubjekt sind,

haben daher grundsätzlich auch sie selbst (und nicht ihre Gesellschafter) die verfahrensrechtlichen Pflichten zu erfüllen.

Schließlich kommt den Gesellschaften auch im Rahmen zahlreicher weiterer Steuergesetze Steuersubjektivität zu. Für die juristischen Personen gilt dies nach herrschender Praxis uneingeschränkt. Aber auch Außenpersonengesellschaften sind grundsätzlich selbst Steuersubjekt. Sie sind Fahrzeughalter und daher Schuldner der KFZ-Steuer (§§ 7 Nr. 1, 1 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG)⁹¹, Steuerschuldner der Grundsteuer (§ 10 Abs. 1 GrStG)⁹² sowie der Rennwett- und Lotteriesteuer (§ 19 Abs. 1 S. 1 RennwLottG)⁹³ und schulden die besonderen Verbrauchsteuern (z.B. Biersteuer, Branntweinsteuer, Kaffeesteuer, Tabaksteuer).⁹⁴

Die vorstehend auf ihre jeweiligen Steuersubjekte untersuchten Steuergesetze zeigen, dass in fast allen Fällen Gesellschaften selbst steuerrechtsfähig und damit grundsätzlich auch Schuldner der jeweiligen Steuer sind. Eine Ausnahme stellt das Einkommensteuergesetz dar: Es besteuert Personengesellschaften transparent, greift also auf die dahinter stehenden Gesellschafter durch, sodass diese selbst Steuerschuldner sind.

b) Die Ratio von transparenter und intransparenter Besteuerung

Der Grund dafür, dass fast sämtliche Steuergesetze Gesellschaften anstelle der Gesellschafter besteuern, dürfte in den bereits oben⁹⁵ dargestellten praktischen Vorteilen der intransparenten Betrachtungsweise liegen: Die unmittelbare Besteuerung der Gesellschaft vereinfacht das Verwaltungs- und Vollstreckungsverfahren. Statt einer Vielzahl von Steuerbescheiden bedarf es nur eines einzigen, an die Gesellschaft gerichteten Bescheids.⁹⁶ Die routinemäßige Ermittlung des aktuellen Gesellschafterbestands wird überflüssig. Wegen rückständiger Steuerforderungen kann direkt in das Gesellschaftsvermögen vollstreckt werden, wobei die Gesellschafter bei Personengesellschaften akzessorisch haften.⁹⁷ Haftungskonflikte, die daraus resultieren, dass ein nicht persönlich haftender und nicht nachschusspflichtiger Gesellschafter für die Steuer aufkommen muss, werden vermieden. Aber auch ein persönlich haftender Gesellschafter wird davor geschützt, dass er die Steuer aus seinem eigenen Vermögen begleichen muss, ohne zum Zwecke der Ausgleichung unmittelbaren

Zugriff auf das Gesellschaftsvermögen zu haben. Zu guter letzt werden Komplikationen in Abtretungsfällen verhindert.

Betrachtet man Struktur und Funktionsweise des EStG, so wird klar, weshalb dieses Gesetz einen anderen Weg geht und Personengesellschaften transparent besteuert. Dem EStG liegt die gesetzgeberische Vorstellung zugrunde, dass die Gesellschafter einer Personengesellschaft selbst Unternehmer sind, d.h. wie der Einzelunternehmer für sich selbst Einkünfte erzielen – allerdings mit dem Unterschied, dass sie dies im Zusammenwirken mit anderen tun.⁹⁸ Der Mitunternehmer soll daher steuerlich genauso behandelt werden wie der Einzelunternehmer.⁹⁹ Das Ziel einer steuerlichen Gleichbehandlung erfordert es jedoch, dass den Mitunternehmern der Gesellschaftsgewinn anteilig zugerechnet und bei ihnen persönlich der Besteuerung unterworfen wird.¹⁰⁰ Denn die Einkommensteuer ist auf die Besteuerung natürlicher Personen zugeschnitten. Durch individuelle Freibeträge (Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG, Kinderfreibetrag gemäß § 32 Abs. 6 EStG), Entlastungsbeträge (§§ 24a, 24b EStG), die Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 10 ff., 33 ff. EStG) und besondere Tarifvorschriften (Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG, Ehegattensplitting nach § 32a Abs. 5 EStG) berücksichtigt das EStG in besonderem Maße die individuelle Lebens- und Erwerbssituation natürlicher Personen. Darüber hinaus ist der Einkommensteuertarif progressiv ausgestaltet (§ 32a Abs. 1 EStG). Wollte man anstelle der Gesellschafter direkt die Gesellschaft besteuern, würde dies zu einer insgesamt erheblich höheren Steuerlast sowie zu einer Verschiebung der im Gesellschafterinnenverhältnis zu tragenden Steuerlastanteile führen: Statt mehrerer Freibeträge stünde der Gesellschaft der Grundfreibetrag nur einmal zur Verfügung und die Konzentration des zu versteuernden Einkommens bei nur einem Steuerpflichtigen (der Gesellschaft) hätte unweigerlich einen Progressionssprung zur Folge. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen einzelner Gesellschafter kämen – soweit man sie der Gesellschaft zurechnen würde – mittelbar auch den übrigen Gesellschaftern zugute, sofern sie nicht bei der anschließenden Gewinnverteilung in der Zuteilungsrechnung entsprechend berücksichtigt würden. All dies hätte zur Folge, dass der Wettbewerb zwischen Mitunternehmerschaften und Einzelunternehmern erheblich verzerrt wäre.

Schon aus Gründen der Wettbewerbsneutralität ist eine transparente Besteuerung im Rahmen des EStG somit zwingend indiziert.¹⁰¹

Anders ist Situation bei den übrigen Steuerarten. Sie sind durchgehend personenneutral, zeichnen sich durch einen festen, nicht progressiven Steuersatz aus und gewähren grundsätzlich keine Freibeträge oder sonstige, von der individuellen Lebenslage des Steuerschuldners abhängigen Vergünstigungen.¹⁰² Rechnerisch macht es daher im Regelfall keinen Unterschied, ob die Steuer bei den Gesellschaftern oder direkt bei der Gesellschaft erhoben wird. Die kumulierte Steuerbelastung bleibt gleich. Auch sonst ergeben sich bei intransparenter Besteuerung rechtlich keine Folgeprobleme. Da die Inanspruchnahme der Gesellschaft gegenüber einem Durchgriff auf die Gesellschafter somit ausschließlich Vorteile für die Beteiligten des Steuerrechtsverhältnisses aufweist, werden Gesellschaften selbst als Steuersubjekt behandelt.

Ob die Gesellschaft oder die Gesellschafter als Steuersubjekt gelten, ist somit das Resultat einer funktionalen Betrachtung. Bleibt die Steuerlast die gleiche und sprechen auch sonst keine materiellen Gründe für die eine oder andere Methode, entscheiden sich die Steuergesetze bei der Wahl zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern im Ergebnis danach, bei wem sich die Besteuerung am einfachsten und effektivsten durchführen lässt.¹⁰³

c) Folgerungen für das ErbStG

Die Gegebenheiten im ErbStG sind weder mit denen des EStG noch mit denen der übrigen Steuergesetze vergleichbar. Das ErbStG gewährt persönliche Freibeträge und besteuert nach einem progressiv ausgestalteten Tarif (§§ 16 Abs. 1, 19 Abs. 1 ErbStG). Damit unterscheidet es sich von fast allen anderen Steuergesetzen. Allein das EStG ist insoweit ähnlich konzipiert. Diese Nähe zum EStG könnte für eine transparente Besteuerung von Personengesellschaften sprechen. Darüber hinaus könnte man die Anknüpfung an die Verwandtschaftsverhältnisse in § 15 ErbStG als Indiz dafür werten, dass dem ErbStG die Besteuerung natürlicher Personen und damit eine transparente Sichtweise vorschwebt. Allerdings besteuert das ErbStG – anders als das EStG – unstreitig auch Körperschaften (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. d ErbStG)¹⁰⁴, sodass eine

Besteuerung nicht verwandtschaftsfähiger Subjekte dem ErbStG nicht unbekannt ist. Die Rechtsnatur der Personengesellschaft als nicht verwandtschaftsfähiges Subjekt spricht also nicht dagegen, auf sie den Steuersatz und Freibetrag der Steuerklasse III anzuwenden. Aber auch das Gleichstellungsargument, das der transparenten Besteuerung im EStG zugrunde liegt, kann nicht für das ErbStG fruchtbar gemacht werden: Anders als im EStG stehen Personengesellschaften im Anwendungsbereich des ErbStG nicht in einer wettbewerbsähnlichen Konkurrenzsituation zu Einzelunternehmern. Für Erbschaften oder Schenkungen existiert schlicht kein »Markt«, der eine steuerliche Gleichstellung von Gesellschaften und Einzelpersonen, soweit sie erben oder freigiebige Zuwendungen empfangen, erforderlich machen würde. Es ist daher steuerordnungspolitisch unproblematisch, von Todes wegen oder zu Lebzeiten bedachte Gesellschaften selbst zu besteuern und ihnen damit eine Steuerlast aufzuerlegen, die von der bei natürlichen Personen zum Teil erheblich abweicht. Selbst wenn es sich bei der Erbschaftsteuer um eine mit der Einkommensteuer wesensverwandte Steuer handeln sollte, spricht dies also nicht dafür, die Gesellschafter auch im Rahmen des ErbStG als Steuersubjekt zu betrachten.¹⁰⁵

Die Notwendigkeit einer transparenten Besteuerung von Personengesellschaften lässt sich folglich nicht aus einem Vergleich mit dem EStG herleiten. Das bedeutet freilich nicht, dass Personengesellschaften nicht auch transparent besteuert werden könnten. Zumindest aus der Besteuerungssystematik des EStG lässt sich eine solche Rechtsfolge jedoch nicht begründen. Genauso wenig ist allerdings der Schluss indiziert, Personengesellschaften müssten selbst Steuersubjekt sein. Die Steuergesetze mit intransparenter Besteuerung geben hierfür nichts her. Es wäre aber durchaus möglich, sie als Steuersubjekt zu qualifizieren, ohne dass dies zu steuerpolitischen Verwerfungen führen würde. Sowohl transparente als auch intransparente Betrachtung erscheinen ordnungsrechtlich prinzipiell vertretbar. Aus den anderen Steuergesetzen einschließlich des EStG lassen sich jedenfalls keine belastbaren Schlüsse ziehen.

III. Historie

Bei der historischen Auslegung gilt es, die vom Gesetzgeber während der Gesetzgebungsphase zutage getretenen Regelungsziele anhand der allgemein zugänglichen Gesetzesmaterialien zu ermitteln.¹⁰⁶ Die Gesetzgebungsmaterialien zum geltenden ErbStG enthalten jedoch keine Hinweise darauf, inwieweit Gesellschaften nach der Vorstellung des Gesetzgebers selbst Steuersubjekt sein sollten.¹⁰⁷

IV. Teleologie

Unter einer teleologischen Auslegung versteht man die Interpretation einer Vorschrift gemäß den erkennbaren Zwecken und Grundgedanken einer Regelung.¹⁰⁸ Die auslegungsbedürftige Vorschrift ist so zu deuten, dass sie der übergeordneten gesetzgeberischen Idee, den Regelungszielen des Gesetzes sowie den grundlegenden rechtsethischen Prinzipien so weit wie möglich entspricht. Dabei kommt der teleologischen Auslegung gegenüber den anderen Auslegungsmethoden ein besonderes Gewicht zu.¹⁰⁹

1. Zivilrechtliche Bereicherung als Steuerrechtfertigungsgrund

Das ErbStG verfolgt das Ziel, die Bereicherung steuerrechtlich zu erfassen, die jemand durch eine erbschaft- oder schenkungsteuerpflichtige Vermögensübertragung erfährt (Bereicherungsprinzip, vgl. § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG).¹¹⁰ Diese Vermögensübertragung kann auf einer letztwilligen Verfügung, einer Schenkung unter Lebenden oder einer Zweckzuwendung beruhen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1-3 ErbStG).¹¹¹ Aus dem Regelungsziel, die Bereicherung zu besteuern, ergibt sich die Notwendigkeit, allein denjenigen zur Steuer heranzuziehen, in dessen Person die Bereicherung auch eingetreten ist.¹¹² Denn es ist ausschließlich der Bereicherte, der durch die Zuwendung steuerliche Leistungsfähigkeit erwirbt und daher nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips zur Steuer herangezogen werden kann. Andere Rechtfertigungsgründe und Anknüpfungsmomente als die persönliche Bereicherung sind für die Auswahl des Steuerschuldners nicht ersichtlich. Darüber hinaus müssen auch die Anzeige- und Erklärungspflichten allein den Bereicherten treffen, da die formellen Steuerpflichten prinzipiell der materiellen Steuerschuldnerschaft

folgen. Erwerber im Sinne der §§ 20, 30, 31 ErbStG wäre demnach der Bereicherte.

Wer als bereichert anzusehen ist, richtet sich grundsätzlich nach zivilrechtlichen Maßstäben.¹¹³ Nur der Eigentümer des übertragenen Vermögens, d.h. der zivilrechtlich Vollberechtigte, kann über dieses in der Weise nach eigenem Belieben disponieren, dass es zur Steigerung seiner steuerlichen Leistungsfähigkeit beiträgt. Dies gilt in gleicher Weise für den »wirtschaftlichen Eigentümer«, der zwar formal kein Eigentum besitzt, aber kraft schuldrechtlicher Abrede die tatsächliche Herrschaft über den Vermögensgegenstand ausübt (z.B. der Treuhänder, vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Darüber hinaus verfügt regelmäßig allein der Eigentümer über die Informationen, die zur Anzeige des Erwerbs oder zur Abgabe der Steuererklärung erforderlich sind. Bereichert ist somit derjenige, der Eigentum an den übertragenen Gegenständen erwirbt oder zumindest eine eigentümerähnliche Stellung erlangt.

Juristische Personen zeichnen sich durch ihre eigene Vermögenszuständigkeit aus und sind daher Eigentumssubjekt. Auch Außenpersonengesellschaften haben nach der modernen Gesamthandslehre ungeachtet des § 718 Abs. 1 BGB selbst Eigentum am Gesellschaftsvermögen.¹¹⁴ Werden Vermögensgegenstände auf eine juristische Person oder eine Außenpersonengesellschaft übertragen, so erlangen diese Eigentum, sodass sie als bereichert anzusehen sind. Die dem im Hinblick auf die Personengesellschaften entgegenstehende gegenwärtige Rechtsprechung des BFH basiert noch auf der traditionellen Gesamthandslehre. So hatte der BFH in seinen Urteilen aus den Jahren 1994 und 1998 die transparente Sichtweise noch ausdrücklich damit begründet, dass nach § 718 BGB die Gesellschafter einer Personengesellschaft selbst Eigentümer des Gesellschaftsvermögens seien.¹¹⁵ Unabhängig von einer etwaigen Rechtsfähigkeit der Gesamthand müssten im Rahmen der eigenständigen schenkungsteuerrechtlichen Prüfung daher allein die Gesellschafter als be- bzw. entreichert gelten. Die Rechtsprechung argumentiert hier erkennbar nicht mit einer – im Steuerrecht häufig anzutreffenden – wirtschaftlichen Betrachtungsweise¹¹⁶, sondern mit der zivilrechtlichen Vermögenszuordnung. Da die Annahme, Vermögensträger seien die

Gesamthänder, jedoch spätestens seit der Grundsatzentscheidung des BGH¹¹⁷ zur Rechtsfähigkeit der Außen-GbR als überholt bezeichnet werden kann, besitzt die Begründung nur noch einen eingeschränkten Aussagewert.¹¹⁸ Die neuere Erbschaftsteuerrechtsprechung hat dies bisher jedoch noch nicht zur Kenntnis genommen.¹¹⁹ Sind zutreffenderweise allerdings sowohl juristische Personen als auch Außenpersonengesellschaften selbst als Erben bzw. Schenkungsempfänger und somit auch als bereichert anzusehen, sind sie nach Sinn und Zweck des ErbStG auch Erwerber im Sinne von §§ 20, 30, 31 ErbStG.

Dass die Gesellschafter über ihre Gesellschaftsbeteiligung unter bestimmten Voraussetzungen mittelbar einen eigentümerähnlichen Einfluss auf das Gesellschaftsvermögen ausüben können, qualifiziert sie weder anstelle der Gesellschaft noch zusätzlich zu dieser als Erwerber. Ein Zugriff des einzelnen Gesellschafters auf das Gesellschaftsvermögen ist nämlich nicht ohne weiteres möglich. Bei den Kapitalgesellschaften üben die von den Gesellschaftern abzugrenzenden Leitungsorgane (Geschäftsführer bzw. Vorstand, § 35 GmbHG, § 76 AktG) die Gewalt über das Gesellschaftsvermögen aus. Zur Übertragung des Gesellschaftsvermögens auf die Gesellschafter bedarf es stets einer entsprechenden Verfügungsmaßnahme durch das Geschäftsführungsorgan. Während die Gesellschafter der GmbH die Geschäftsführung durch Mehrheitsbeschluss entsprechend anweisen können¹²⁰, unterliegt der Vorstand der AG nicht den Weisungen der Aktionäre (§ 76 Abs. 1 AktG). Die Gesellschafter der AG haben damit keinen, die der GmbH nur einen eingeschränkten mittelbaren Zugriff auf das Gesellschaftsvermögen. Bei den Personengesellschaften ist dies ähnlich: Aufgrund der in § 719 Abs. 1 BGB angeordneten gesamthänderischen Bindung können die Gesellschafter nur gemeinsam oder durch die vertretungsberechtigten Gesellschafter über das Gesellschaftsvermögen verfügen. Kommt es im Rahmen einer Gesamtgeschäftsführung zu keinem Einvernehmen über den Umgang mit dem Gesellschaftsvermögen oder widerspricht ein Gesellschafter im Falle der Einzelgeschäftsführung, so muss eine Verfügung unabhängig von den Vertretungsverhältnissen unterbleiben (§§ 709, 711 BGB, § 115 HGB).

Kann ein Gesellschafter jedoch nicht einzeln und unabhängig von seinen

Mitgesellschaftern über die dem Gesellschaftsvermögen zugehörigen Gegenstände verfügen, so besitzt er in Bezug auf das Gesellschaftsvermögen keine eigentümerähnliche Position. Der einzelne Gesellschafter ist daher auch nach wirtschaftlicher Betrachtung nicht einem Eigentümer gleichgestellt und folglich nicht als persönlich bereichert anzusehen.¹²¹ Bereichert ist allein die Gesellschaft.

Dieser Würdigung steht auch die Vermögenszuordnung bei nichtrechtsfähigen Gesamthandsgemeinschaften nicht entgegen. So sind bei der Innen-GbR oder der ehelichen Gütergemeinschaft die Gesamthänder Eigentümer des Gesamthandsvermögens und somit auch Erwerber im Sinne des ErbStG, obgleich sie ebenso wenig alleinverfügungsberechtigt sind wie die Gesamthänder einer Außengesellschaft. Man könnte argumentieren, dass es für die Erwerbseigenschaft deshalb nicht auf die alleinige Verfügungsbefugnis ankommen kann. Im Gegensatz zu den Außengesellschaften existiert bei den Innengemeinschaften allerdings neben den Gesamthändern kein weiteres Rechtssubjekt, dem man das unmittelbare und somit »stärkere« Eigentumsrecht zuordnen könnte. Erwerber müssen ungeachtet der gesamthänderischen Bindung folglich zwingend die Gesamthänder sein. Die rechtlichen Voraussetzungen von Außen- und Innengesellschaften bzw. -gemeinschaften sind daher nicht miteinander vergleichbar.

Auch die Tatsache, dass der Wert der Gesellschaftsanteile durch die zuwendungsbedingte Vergrößerung des Gesellschaftsvermögens ansteigt, da werthaltiges Ausschüttungspotenzial und/oder potentiell ertragssteigerndes Arbeitskapital hinzukommt, macht die Gesellschafter nicht zu Erwerbern.¹²² Die Anteilswerterhöhung ist lediglich eine »Fernwirkung« bzw. ein »Reflex« des vorgelagerten Erwerbs durch die Gesellschaft. Die Gesellschafter empfangen selbst keine neue Vermögenssubstanz, sondern kommen lediglich in den Genuss einer Wertsteigerung ihres bereits vorhandenen Beteiligungsvermögens. Dass dies nicht ausreichen kann, um die Gesellschafter erbschaftsteuerrechtlich heranzuziehen, ergibt sich aus der Überlegung, dass rechtsfähige Gesellschaften, soweit sie auch nach den Steuergesetzen als Rechtsträger anerkannt sind, grundsätzlich eine steuerliche Abschirmwirkung entfalten, d.h. für die Besteuerung im Regelfall nicht auf die hinter der Gesellschaft

stehenden Gesellschafter abgestellt werden darf. Neben der Gesellschaft können die Gesellschafter nicht zusätzlich steuerlich bereichert und steuerpflichtig sein, da dann ein einmaliger Bereicherungsvorgang zweifach durch das ErbStG besteuert würde. Dafür, dass die Gesellschafter anstelle der Gesellschaft Steuersubjekt sein sollen, fehlt es an einer Rechtfertigung, sofern die Gesellschaft als unmittelbar betroffenes und daher sachnäheres Steuersubjekt in Betracht kommt.

Diese Auffassung wird auch vom BFH in Bezug auf Kapitalgesellschaften geteilt.¹²³ Dort ist in ständiger Rechtsprechung anerkannt, dass lebzeitige oder letztwillige Zuwendungen an Kapitalgesellschaften nicht bei den nur mittelbar bereicherten Gesellschaftern erfasst werden können, und zwar unabhängig von der Frage, ob es sich um eine Zuwendung durch einen Gesellschafter oder einen Dritten handelt und ob der Zuwendende mit der Zuwendung die Gesellschafter oder die Gesellschaft als solche bereichern möchte. Inwieweit diese Rechtsprechung durch den mit Wirkung vom 14. Dezember 2011 eingefügten § 7 Abs. 8 ErbStG für lebzeitige Zuwendungen weiter Geltung beanspruchen kann, bleibt abzuwarten. Nach dieser Vorschrift gilt als Schenkung auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung durch die Leistung einer anderen Person an die Gesellschaft erlangt. Die Zuwendung wird folglich nicht bei der Kapitalgesellschaft, sondern beim Gesellschafter in Form der Anteilswerterhöhung schenkungsteuerlich erfasst. Ziel der Einführung der Vorschrift war vor allem, eine Umgehung der Schenkungsteuer durch die Nichtsteuerbarkeit disquotaler, d.h. nicht den Beteiligungsquoten entsprechender Einlagen der Gesellschafter zu verhindern.¹²⁴ Nach der Gesetzesbegründung und der Verwaltungsauffassung sollen allerdings auch Zuwendungen gesellschaftsfremder Dritter unter § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG (und nicht unter § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) fallen, wenn der Dritte nicht auf eine originäre Bereicherung der Kapitalgesellschaft, sondern auf eine mittelbare Bereicherung der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft abzielt.¹²⁵ Für den Teilbereich lebzeitiger Zuwendungen erfolgt damit bei einem entsprechenden Zuwendungswillen ein steuerlicher Durchgriff auf die hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Gesellschafter. Jedenfalls im Bereich letztwilliger Verfügungen bleibt es allerdings bei der alten

Rechtslage. Können aber letztwillige Zuwendungen an Kapitalgesellschaften nicht zu einer Erbschaftsteuerpflicht der Gesellschafter führen, so spricht dies dafür, dies auf Grundlage der modernen Gesamthandslehre auch für rechtsfähige Außenpersonengesellschaften so zu sehen. Die Anteilswerterhöhung bei den Gesellschaftern führt folglich nicht dazu, dass die Gesellschafter im Sinne des Gesetzes als bereichert und somit als Erwerber anzusehen sind.

2. Verfahrensvereinfachung und Vermeidung materiellrechtlicher Widersprüche

Jede gesetzliche Einzelregelung muss den Anspruch besitzen, die ihr zugedachten Aufgaben effizient und verwaltungsökonomisch zu erfüllen und sich in die vorgefundene Normenumgebung widerspruchsfrei einzufügen. Da diese Ziele auch Auslegungsmaxime für die §§ 20, 30, 31 ErbStG sein sollten, wäre es konsequent, die Gesellschaft selbst als Erwerber zu qualifizieren. Wie bereits dargestellt¹²⁶, erleichtert die Besteuerung der Gesellschaft sowohl das Verwaltungs- als auch das Vollstreckungsverfahren erheblich. Darüber hinaus vermeidet die intransparente Besteuerung durch die Kongruenz von zivilrechtlich Bereichertem und Steuerschuldner Widersprüche zur gesellschaftsrechtlichen Haftungsordnung.

3. Vergleichbarkeit mit den juristischen Personen

Erkennt man mit der Rechtsprechung und der einhelligen Meinung juristische Personen als potentielle Erwerber im Sinne des ErbStG an, kann es schließlich auch gleichheitsrechtlich nicht gewollt sein, rechtsfähige Personengesellschaften anders zu behandeln.¹²⁷ Zwingende sachliche Gründe dafür, die juristischen Personen im ErbStG intransparent, die Personengesellschaften hingegen transparent zu besteuern, sind nicht ersichtlich. Beide Gesellschaftsformen werden heute als von ihren Gesellschaftern zu trennende Rechtssubjekte aufgefasst. Zwar existieren zwischen Kapital- und Personengesellschaften strukturelle Unterschiede, insbesondere im Hinblick auf Organisation, Haftungsverfassung, Kapitalerhaltung, Kapitalschutz und den Grad an Verselbständigung.¹²⁸ Es

ist jedoch nicht ersichtlich, weshalb diese Gegensätze eine unterschiedliche erbschaftsteuerliche Behandlung rechtfertigen könnten. Sachliche Differenzierungsgründe für die Frage der Steuersubjektivität im ErbStG, das sich als Steuergesetz am Leistungsfähigkeitsprinzip, der Funktionalität und der Effizienz der Steuererhebung orientiert, stellen diese Kriterien nicht dar. Es lässt sich nicht einmal behaupten, dass der Zuwendende bei Personengesellschaften regelmäßig die Gesellschafter zu bereichern beabsichtige, bei Kapitalgesellschaften hingegen die Gesellschaft als solche, weshalb im einen Fall die transparente, im anderen die intransparente Besteuerung angemessen sei. Denn unabhängig davon, dass ein bestimmter Wille die Würdigung der gewählten rechtlichen Gestaltung nicht überspielen kann, trifft es nicht zu, dass Außenstehende grundsätzlich engere Beziehungen zu den Gesellschaftern von Personengesellschaften aufweisen als dies bei Kapitalgesellschaften der Fall ist. Die »unpersönliche« Massengesellschaft ist kein Phänomen der Kapitalgesellschaften, wie die Publikums-KGs belegen. Umgekehrt existieren »persönlich geprägte« Kapitalgesellschaften, die den typischerweise durch die persönliche Verbundenheit der Gesellschafter gekennzeichneten Personengesellschaften in nichts nachstehen. Nach dem auch dem ErbStG zugrunde liegenden Ziel, Gleichartiges gleich zu behandeln, sollten auch Personengesellschaften erbschaftsteuerrechtlich wie Kapitalgesellschaften besteuert werden und damit selbst Erwerber im Sinne der §§ 20, 30, 31 ErbStG sein können.

4. Argument der günstigeren Alternativgestaltung?

In der Rechtsprechung und im Schrifttum ist vereinzelt vertreten worden, den erb- oder schenkungsrechtlichen Erwerb durch eine Gesamthand so zu besteuern, als wenn die Beteiligten einen »günstigeren Umweg« gewählt hätten.¹²⁹ Sei der komplizierte »Umweg« steuerbegünstigt, so erscheine es zweckmäßig, auch den »geraden Weg« steuerlich zu begünstigen. Dies führe dazu, dass man statt der Gesellschaft die Gesamthänder als Erwerber behandeln müsse.

Unabhängig von der Frage, ob überhaupt und gegebenenfalls welche steuergünstigen Alternativgestaltungen für Zuwendungen an Gesamthandsgemeinschaften denkbar sind¹³⁰, kann es im Rahmen einer

kalkulierbaren Besteuerung nicht auf Hypothesen und Eventualitäten ankommen. Die Besteuerung muss sich grundsätzlich nach den tatsächlich verwirklichten Umständen richten und nicht danach, wie die Beteiligten den Vorgang in ihrem eigenen Interesse hätten gestalten sollen. Entscheidet sich der Steuerpflichtige für einen bestimmten Weg, so kann man unterstellen, dass er diesen Weg nicht zufällig, sondern bewusst zur Erreichung bestimmter zivil- oder öffentlich-rechtlicher Wirkungen gewählt hat. Dann aber erscheint es nicht unbillig, ihn auch steuerrechtlich an dieser Entscheidung zu messen. Würde man den Steuerpflichtigen nach der für ihn günstigsten Variante besteuern, müsste man diese »Günstigerprüfung« auf Gesamthandsgemeinschaften und juristische Personen in gleicher Weise anwenden. Der damit verbundene Aufwand kann nicht im Sinne einer berechenbaren und ökonomischen Steuerverwaltung sein. Empfängt eine Gesamthandsgemeinschaft eine letztwillige oder lebzeitige Zuwendung, muss sie sich folglich auch steuerlich als Erwerber behandeln lassen.

5. Abweichende steuerliche Zuordnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO?

Für den Bereich der Personengesellschaften führt auch § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zu keiner anderen Würdigung. Nach dieser Vorschrift werden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Würde man das Gesellschaftsvermögen von Personengesellschaften zu Besteuerungszwecken den Gesellschaftern zurechnen, so wären anstelle der Gesellschaft die Gesellschafter als bereichert und somit auch als Erwerber im Sinne des ErbStG anzusehen. Wie sich aus dem letzten Halbsatz des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ergibt, steht die vom Zivilrecht abweichende Betrachtung jedoch unter dem ausdrücklichen Vorbehalt der steuerlichen Erforderlichkeit. Nur für den Fall, dass das Steuergesetz nicht die Gesamthand selbst, sondern die Gesellschafter besteuert, sind die Wirtschaftsgüter den Gesellschaftern zuzurechnen.¹³¹

Erbschaftsteuerrechtlich ist es nicht notwendig, die Gesellschafter als Steuersubjekte zu behandeln. Die besseren Argumente sprechen hingegen für eine intransparente Besteuerung. Ist aber die Gesamthand selbst

Steuersubjekt, ist eine Zurechnung des Gesellschaftsvermögens an die Gesellschafter nicht erforderlich. Die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO sind daher nicht erfüllt.¹³²

D. Zwischenergebnis

Außenpersonengesellschaften sind ebenso wie die juristischen Personen Steuersubjekt des ErbStG. Sie sind »Erwerber« im Sinne der §§ 20, 30, 31 und daher selbst steuerpflichtig. Entscheidend für die Qualifizierung als Erwerber ist der Eintritt einer individuellen Bereicherung. Dieser Zusammenhang wird durch den umgangssprachlichen sowie den zivil- und handelsrechtlichen Sprachgebrauch, durch § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG und den Besteuerungszweck des ErbStG gestützt. Die Bereicherung bestimmt sich nach zivilrechtlichen Maßstäben. Bereichert ist derjenige, der juristisches oder zumindest wirtschaftliches Eigentum am Gegenstand der Zuwendung erwirbt. Auf Grundlage der modernen Gesamthandslehre sind die Außenpersonengesellschaften Träger des Gesellschaftsvermögens und erwerben somit selbst das Eigentum an den Gegenständen des Gesellschaftsvermögens. Bereichert und folglich auch Erwerber ist die Gesamthand. Die lediglich über die Gesellschaftsbeteiligung vermittelte mittelbare Bereicherung der Gesellschafter gewährt den Gesellschaftern keine eigentümerähnliche Stellung, sodass sie nicht als persönlich bereichert und daher auch nicht als Erwerber im Sinne des ErbStG angesehen werden können. Ebenso wenig führt die Anteilswerterhöhung bei den Gesellschaftern zu einer Bereicherung im Sinne des Gesetzes.

§ 4. Methoden zur Vermeidung steuerlicher Nachteile

Behandelt man Gesellschaften erbschaftsteuerlich als intransparent, so führt dies im Regelfall zu einer höheren Erbschaftsteuerbelastung als bei einer Besteuerung der Gesellschafter.¹³³ Diese für den Steuerpflichtigen ungünstigen Auswirkungen dürften der tragende Grund dafür sein, dass sich große Teile des Schrifttums der seit nunmehr fast 20 Jahren von der Rechtsprechung praktizierten transparenten Erbschaftsbesteuerung von Personengesellschaften angeschlossen haben und sie auch heute noch für richtig erachten, obgleich sich die zivilrechtliche Dogmatik im Bereich der

Gesamthandsgemeinschaften seitdem weiter entwickelt hat. Folgt man der modernen Gesamthandslehre, so lassen sich neben der geringeren Gesamtsteuerbelastung keine Argumente für eine transparente Besteuerung anführen. Die Reduzierung der Steuerbelastung allein vermag jedoch eine fragwürdige Dogmatik nicht zu rechtfertigen. Dem BFH ist deshalb zu Recht der Vorwurf gemacht worden, er judiziere ergebnisorientiert.¹³⁴

Es ist zu bezweifeln, ob es zur Absenkung der Steuerlast tatsächlich eines steuerlichen »Durchgriffs« auf die Gesellschafter bedarf. Zumindest für einen Teil der praktisch relevanten Fallkonstellationen lassen sich auch dann vergleichbare Belastungen erzielen, wenn man die Gesamthandsgemeinschaften intransparent besteuert. Methodisch kommen hierfür eine entsprechende Auslegung von erbrechtlicher Verfügung, die steuerliche Berücksichtigung der Verwandtschaftsverhältnisse zwischen dem Zuwendenden und den Gesellschaftern sowie präventive Gestaltungsmaßnahmen in Betracht.

A. Ermittlung des Zuwendungsempfängers

Die Unterschiede zwischen transparenter und intransparenter Besteuerung kommen nicht zum Tragen, wenn der Zuwendende den Vermögensgegenstand nicht der Gesellschaft, sondern unmittelbar den Gesellschaftern zuwendet. Ließe sich die letztwillige Verfügung des Erblassers bzw. die freigiebige Zuwendung des Schenkers in dieser Weise auslegen, so würden die Gesellschafter jeweils einzeln für sich besteuert. In diesen Fällen bliebe eine intransparente Besteuerung von Gesellschaften ohne Auswirkungen.

I. Zuwendung an die Gesellschaft setzt zivilrechtliche Rechtsfähigkeit voraus

Eine zivilrechtlich nicht rechtsfähige Innengesellschaft kann weder an einem erbrechtlichen Vorgang noch als solche an einem Rechtsgeschäft beteiligt sein. Rechtlich treten hier lediglich die Gesellschafter in Erscheinung. Sind bei einer Innengesellschaft jedoch allein die

Gesellschafter die Erben, Vermächtnisnehmer, Parteien eines unentgeltlichen bürgerlich-rechtlichen Vertrags oder die in sonstiger Weise Begünstigten, so sind auch nur sie selbst bereichert und nach dem ErbStG steuerpflichtig.

Ist eine von einem Erblasser letztwillig bedachte Gesellschaft tatsächlich eine Innengesellschaft, da sie nicht als selbständiges Subjekt im Rechtsverkehr in Erscheinung tritt, stellt sich die Zuwendung an die Gesellschaft als eine solche an die Gesellschafter heraus. Die Innengesellschaft wird nicht dadurch zur Außengesellschaft, dass der Erblasser sie in seinem Testament als Außengesellschaft bezeichnet. Schließen hingegen ein Schenker und die Gesellschafter einer Innengesellschaft einen Vertrag zugunsten der Gesellschafter »in Gesellschaft bürgerlichen Rechts«, wandelt sich die Innengesellschaft in diesem Moment zur Außengesellschaft, da sie als Subjekt am Rechtsverkehr (am Schenkungsvertrag) teilnimmt. In diesem Fall ist sie zumindest dann, wenn man mit der herrschenden Meinung für die Rechtsfähigkeit von Außenpersonengesellschaften keine eigene Identitätsausstattung (Name, Sitz, Handlungsorganisation, Haftungsverfassung) fordert¹³⁵, selbst Zuwendungsempfängerin und Schenkungsteuersubjekt.¹³⁶ Dies gilt auch dann, wenn die Gesellschaft nach dem Willen ihrer Gesellschafter im Anschluss an die Schenkung nicht weiter im Rechtsverkehr in Erscheinung treten soll, sich also nach Abschluss des Schenkungsvertrags wieder in eine Innengesellschaft zurück verwandelt. Im Zeitpunkt der Vermögensübertragung, auf den die Schenkungsteuer abstellt, liegt eine rechtsfähige Außengesellschaft vor. Zumindest Fälle, in denen eine Innengesellschaft Begünstigte einer letztwilligen Verfügung ist, lassen sich jedoch auch bei intransparenter Betrachtungsweise »steuergünstig« lösen. Für Schenkungen gilt dies nur dann, wenn man für die Rechtsfähigkeit von Außenpersonengesellschaften neben dem Auftreten nach Außen zusätzlich eine Identitätsausstattung fordert und es im konkreten Fall an dieser mangelt.

II. Auslegung des Willens des Zuwendenden als Zuwendung an die Gesellschafter

Geht es dem Zuwendenden primär darum, den Gesellschaftern den

Vermögensgegenstand bzw. dessen Wert zukommen zu lassen, so lässt sich die Verfügung unter Umständen so auslegen, dass die Gesellschafter selbst Zuwendungsempfänger sind.¹³⁷ Ein solcher, auf die Bereicherung der Gesellschafter gerichteter Wille wird auf Seiten des Zuwendenden im Wesentlichen durch zwei Interessenlagen indiziert: dem Fehlen eines affektiven oder in sonstiger Weise qualifizierten Interesses an der Tätigkeit der Gesellschaft auf der einen Seite sowie der Indifferenz gegenüber den besonderen, mit einer Zuwendung an die Gesellschaft verbundenen Folgen andererseits (insbesondere der Vermögensbindung durch die Gesellschaft, der Frage der persönlichen Erbenhaftung, bei Schenkungen zudem der Folgen in Rückabwicklungskonstellationen, z.B. aus grobem Undank). Aus der Tatsache, dass es sich bei den Gesellschaftern um Angehörige oder sonstige nahestehende Personen des Zuwendenden handelt, wird man allein keinen entsprechenden Zuwendungswillen ableiten können. Mit anderen Worten: Kommt es dem Zuwendenden nicht auf die Förderung des Gesellschaftszwecks an und spricht aus seiner wohlverstandenen Interessenlage auch kein Belang von Gewicht dagegen, dass die Gesellschafter die Zuwendung direkt erhalten (insbesondere frei verfügbares Bruchteilseigentum bzw. einen frei verfügbaren Miterbenanteil oder Vermächtnisanspruch erwerben), so kann die Verfügung als eine Zuwendung an die Gesellschafter ausgelegt werden, da der Zuwendende bei Kenntnis der steuerlichen Situation anstelle der Gesellschaft wohl unmittelbar die Gesellschafter bedacht hätte. Dabei sind die Gesellschafter jeweils in der Höhe als bedacht anzusehen, wie es ihrer Beteiligungsquote an der Gesellschaft entspricht. Da letztwillige Verfügungen nach herrschender Auffassung vorwiegend nach dem tatsächlichen oder mutmaßlichen Willen des Erblassers auszulegen sind (§§ 133, 2084 BGB), steht auch ein dieser Auslegung objektiv widersprechender Verfügungswortlaut nicht zwingend entgegen, soweit Indizien für einen abweichenden Erblasserwillen vorliegen.¹³⁸ Ergibt eine Auslegung des Zuwendendenwillens unter Abwägung sämtlicher Beweggründe und Motive, dass die Gesellschafter bedacht sein sollen, so sind auch allein diese nach dem ErbStG steuerpflichtig.

Soweit im Falle einer Zuwendung unter Lebenden die Auslegung eine Schenkung an die Gesellschafter ergibt, der Vermögensgegenstand aber vom Zuwendenden unmittelbar an die Gesellschaft übergeben wird, liegt

ein Geheißerwerb vor. Die Übergabe an die Gesellschafter wird dadurch ersetzt, dass der Zuwendende den Gegenstand auf Geheiß der Gesellschafter direkt an die Gesellschaft leistet.¹³⁹ Belassen die Gesellschafter den Gegenstand anschließend in der Gesellschaft, ist in dem Verzicht auf die Herausgabe eine Einlage zu sehen. Da die Gesellschafter jeweils in Höhe ihrer Beteiligungsquote als bedacht gelten, erfolgen diese Einlagen quotale (d.h. entsprechend ihrer Beteiligungsquote), sodass sich die steuerliche Problematik disquotaler Einlagen hier nicht stellt. Durch den Geheißerwerb findet eine Verkürzung des Leistungswegs statt (statt der Leistungskette Zuwendender-Gesellschafter-Gesellschaft wird direkt vom Zuwendenden an die Gesellschaft geleistet), die aber weder zivil- noch steuerrechtlich zu einem anderen Ergebnis führt.

III. Auslegung des Willens des Zuwendenden als Zuwendung unter Auflage oder Bedingung oder als Vertrag zugunsten Dritter

Kommt die Auslegung einer letztwilligen Verfügung dahingehend, dass anstelle der Gesellschaft die Gesellschafter bedacht sein sollen, nicht in Betracht (z.B. weil dem Erblasser die Bindung des Vermögens in Händen der Gesellschaft oder dessen Verwendung zu Gesellschaftszwecken wichtig ist), ist fraglich, ob der Wille des Erblassers stattdessen so interpretiert werden kann, dass die Gesellschafter unter der Auflage oder der Bedingung eingesetzt sind, das Vermögen in die Gesellschaft einzubringen. Für den Bereich lebzeitiger Zuwendungen stellt sich diese Frage entsprechend: Kann eine Schenkung an die Gesellschaft so ausgelegt werden, dass stattdessen die Gesellschafter bedacht sind und diese gleichzeitig den Zuwendungsgegenstand in die Gesellschaft einbringen müssen?¹⁴⁰

Eine solche Auslegung wäre nur dann möglich, wenn sie trotz des entgegenstehenden Wortlauts von Verfügung oder Vereinbarung dem Willen des Zuwendenden entspräche, was wiederum voraussetzt, dass eine geringere Steuerbelastung rechtlich auch erreicht werden kann. Die Erbeinsetzung oder Schenkung unter der Auflage oder unter der Bedingung, den Zuwendungsgegenstand an die Gesellschaft weiterzugeben, taugt hierzu allerdings nicht, da die Gesellschaft als Begünstigte den Wert der hierdurch erhaltenden Vermögensgegenstände

nach §§ 3 Abs. 2 Nr. 2, 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG selbst versteuern muss. Steuerlich ergibt sich also kein Unterschied zur direkten Einsetzung der Gesellschaft bzw. zur unmittelbaren Schenkung an diese.¹⁴¹ Einen entsprechenden Willen des Zuwendenden wird man somit nicht unterstellen können.

In Rechtsprechung und Schrifttum ist im Hinblick auf lebzeitige Zuwendungen die Auffassung vertreten worden, eine Besteuerung der Gesellschafter lasse sich durch Annahme eines Vertrags zugunsten Dritter erreichen. So hat das FG Rheinland-Pfalz angenommen, eine Schenkung an eine GbR, an der nahe Angehörige des Zuwendenden beteiligt sind, könne als ein Vertrag zwischen dem Zuwendenden (Versprechensempfänger) und den Gesellschaftern (Versprechende) zugunsten der Gesellschaft (Dritter) interpretiert werden.¹⁴² Die Schenkung erfolge an die Gesellschafter, die den Zuwendungsgegenstand anschließend in die Gesellschaft einbrächten, wobei sich die Übertragung des Zuwendungsgegenstands unter Abkürzung des Leistungswegs unmittelbar im Valutaverhältnis (zwischen Zuwendendem und Gesellschaft) vollziehe. Teile der Literatur haben sich dieser Auffassung angeschlossen.¹⁴³

Es erscheint allerdings zweifelhaft, ob sich das beabsichtigte Ergebnis (steuerbare Zuwendung an die Gesellschafter) auf diesem Wege erreichen lässt. Wie bei dem Erwerb kraft Auflage oder Bedingung stellt sich auch beim Vertrag zugunsten Dritter das Problem, dass das für die Schenkungsteuer relevante Zuwendungsverhältnis zwischen dem Zuwendenden und der Gesellschaft (d.h. im Valutaverhältnis) entsteht. Vereinbaren die Vertragsparteien (Zuwendender und die Gesellschafter) ein eigenes Forderungsrecht der Gesellschaft auf den Zuwendungsgegenstand, weil es dem Zuwendenden auf eine Übertragung an die Gesellschaft ankommt, so erwirbt die Gesellschaft dieses Recht »von Gnaden« des Zuwendenden. Die Gesellschaft ist deshalb auf Kosten des Zuwendenden bereichert und daher auch selbst steuerpflichtig. Die Gesellschafter erhalten persönlich zu keinem Zeitpunkt eine Dispositionsbefugnis über den Zuwendungsgegenstand, sodass auch die Rechtsprechung eine Zuwendung aus dem Vermögen des Zuwendenden an den Dritten (hier: die Gesellschaft) annimmt.¹⁴⁴ Kommt es dem

Zuwendenden hingegen überhaupt nicht auf eine Weiterleitung an die Gesellschaft und somit auch nicht auf ein eigenes Forderungsrecht der Gesellschaft an, so liegt mangels Vereinbarung eines solchen Rechts kein Vertrag zugunsten Dritter vor. Die möglicherweise lediglich einseitig vorhandene Bereitschaft der Gesellschafter, den Zuwendungsgegenstand an die Gesellschaft weiterzuleiten, begründet kein im Vertragsverhältnis zwischen dem Zuwendenden und den Gesellschaftern angelegtes Forderungsrecht der Gesellschaft. Im Ergebnis bedeutet dies folgendes: Ein Vertrag zugunsten Dritter liegt nur dann vor, wenn der Zuwendende der Gesellschaft ein selbständiges Forderungsrecht in seinem Vertrag mit den Gesellschaftern einräumt. Diese Abrede begründet jedoch eine Zuwendungsbeziehung im Valutaverhältnis (zwischen dem Zuwendenden und der Gesellschaft) und nicht im Deckungsverhältnis (zwischen dem Zuwendenden und den Gesellschaftern), sodass eine freigiebige Zuwendung vonseiten des Zuwendenden an die Gesellschaft vorliegt, welche die Gesellschaft eigenständig nach dem ErbStG versteuern muss. Steuersparpotenzial birgt die Annahme eines Vertrags zugunsten Dritter somit nicht.

Durch die Deutung des Erblasser- oder Schenkerwillens als Zuwendung an die Gesellschafter unter Auflage bzw. unter einer Bedingung lässt sich folglich ebenso wenig eine Besteuerung der Gesellschafter erreichen wie durch die Konstruktion eines Vertrags zugunsten Dritter. Immer dann, wenn der Erblasser- oder Schenkerwille dahingehend auszulegen ist, dass er den Zuwendungsgegenstand dem Gesellschaftsvermögen zuführen will, ist allein die Gesellschaft steuerpflichtig.¹⁴⁵

B. Zurechnung der Verwandtschaftsverhältnisse der Gesellschafter an die Gesellschaft für Zwecke der Steuerklasse

Fraglich ist, ob man den Erwerb durch eine Gesellschaft steuerlich begünstigen kann, indem man ihr die Verwandtschaftsverhältnisse der Gesellschafter im Verhältnis zum Zuwendenden anteilig zurechnet. Zwar bliebe es auch in diesem Fall bei einer einheitlichen Zuwendung, sodass der Freibetrag des § 16 ErbStG unabhängig von der Anzahl der Gesellschafter nur einmal in Anspruch genommen werden könnte. Die Höhe des Freibetrags und der Steuersatz würden sich allerdings nach dem

Durchschnitt der für die Gesellschafter geltenden Parameter richten, wodurch sich für die Gesellschaft ein höherer Freibetrag und ein niedrigerer Steuersatz ergeben können.

Für die Möglichkeit einer Zurechnung steuerungsrelevanter persönlicher Gesellschaftereigenschaften an Gesellschaften enthält möglicherweise § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG einen Anhaltspunkt. Die Vorschrift bewirkt für den Bereich der Familienstiftungen eine beschränkte Zurechnung der Verwandteneigenschaft der Destinatäre an die Stiftung. Danach richtet sich die Steuerklasse bei der Erstaussstattung einer Stiftung nach dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Erblasser bzw. Schenker und dem nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten. Steuerlich wird die Ausstattung der Stiftung folglich so behandelt, als wäre die Zuwendung unmittelbar an den entferntesten Berechtigten erfolgt. Ein Indiz dafür, dass eine interpersonelle Zurechnung von persönlichen Eigenschaften nach der Konzeption des ErbStG allgemein zulässig wäre, lässt sich dieser Vorschrift jedoch nicht entnehmen.¹⁴⁶ § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG ist Teil eines Regelungskomplexes von familienstiftungsbezogenen Sondervorschriften. Zusammen mit den §§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 15 Abs. 2 S. 3 ErbStG verfolgt er das Ziel, Familienstiftungen zumindest annähernd so zu besteuern, als hätte der Zuwendende die Destinatäre direkt bedacht. Diese Sondervorschriften sind ihrem Zweck nach nicht beliebig auf andere Konstellationen übertragbar. Während die Familienstiftung ausschließlich bestimmte Familienmitglieder fördern soll und sich aus diesem speziellen Zweck die Sonderbesteuerung rechtfertigt, dienen Zuwendungen an Gesellschaften nicht einem vergleichbar eng umrissenen Kreis bestimmter Personen, sondern neben einem jederzeit auswechselbaren Gesellschafterbestand unter Umständen auch weiteren, dem Zuwendenden förderungswürdig erscheinenden Zielen. Die Zwecksetzung der Familienstiftungen, die das Gesetz durch die Sonderregeln zu unterstützen beabsichtigt, ist mit derjenigen von Gesellschaften somit nicht kongruent. § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG erlaubt daher weder entsprechende Rückschlüsse noch Analogien.

Um eine Zurechnung der Verwandtschaftsverhältnisse im Rahmen der Steuerklasse dennoch zu begründen, ist wiederholt auf die Rechtsprechungspraxis zum Grunderwerbsteuerrecht hingewiesen

worden.¹⁴⁷ Dort ist anerkannt, dass bei Erwerbsvorgängen unter Beteiligung von Gesellschaften die persönlichen Merkmale der Gesellschafter unter bestimmten Voraussetzungen der Gesellschaft zugerechnet werden können.¹⁴⁸ Im GrEStG sind Erwerbsvorgänge von der Steuer befreit, wenn der Erwerber bestimmte persönliche Merkmale aufweist, insbesondere mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt oder verheiratet oder Teil der übertragenden Miterbengemeinschaft ist (§ 3 Nr. 3, 4, 6 GrEStG). Da nicht nur juristische Personen, sondern auch Gesamthandsgemeinschaften nach der Konzeption des GrEStG Grunderwerbsteuersubjekt sein können¹⁴⁹, muss bei Erwerbsvorgängen unter Beteiligung von Gesellschaften eine Steuerbefreiung an sich ausscheiden, wenn die Befreiungsvorschriften an Eigenschaften anknüpfen, die nur von natürlichen Personen verwirklicht werden können (z.B. die Eigenschaft des Verwandten oder Ehepartners). Dieser Betrachtungsweise sind der RFH und in seinen Anfangsjahren auch der BFH gefolgt.¹⁵⁰ Mittlerweile vertritt der BFH in ständiger Rechtsprechung indessen eine andere Auffassung. Danach ist ein Befreiungstatbestand dem Grunde nach auch dann anwendbar, wenn an der Grundstücksübertragung eine Gesamthandsgemeinschaft beteiligt ist und nur einzelne Gesamthänder die Eigenschaften des Befreiungstatbestands in ihrer Person aufweisen. Die Steuerbefreiung greift dann so weit, wie die Gesamthänder, die die besondere Eigenschaft besitzen, an der Gesamthand prozentual beteiligt sind. Für das »Ob« und das »Wie« der Steuerbefreiung werden der Gesamthand damit praktisch die Eigenschaften ihrer Gesamthänder anteilig zugerechnet. Als solche zurechnungsfähigen Merkmale hat die Rechtsprechung unter anderem die Eigenschaften als Vertriebener¹⁵¹, als Bewohner einer Wohnung¹⁵², als Miterbe¹⁵³ und als Verwandter¹⁵⁴ angesehen. Dabei hat sie die Zurechnung stets damit begründet, dass die Gesamthand zwar Rechtssubjekt im Sinne des GrEStG sei, das Vermögen aber ungeachtet dessen nach § 718 Abs. 1 BGB allein den Gesamthändern zustünde. Diese zivilrechtliche Vorgegebenheit erfordere es, personenbezogene Eigenschaften der Gesamthänder auch der Gesamthand zuzurechnen.¹⁵⁵ Dass eine solche Bruchteilsbetrachtung nicht systemfremd sei, bewiesen die §§ 5, 6 GrEStG, die dem Grundsatz der selbständigen Rechtsträgerschaft von Gesamthandsgemeinschaften im GrEStG Grenzen setzten. Die Möglichkeit der Zurechnung ergebe sich somit aus einer

Zusammenschau der §§ 3, 5, 6 GrEStG (sog. Interpolation).¹⁵⁶

Gegen eine Übertragung dieser Rechtsprechung in das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht spricht, dass die Rechtsprechung zumindest auf Grundlage der modernen Gesamthandslehre heute überholt ist. Der Kompromiss, die Gesamthand als eingeständiges Grunderwerbsteuersubjekt zu qualifizieren und dennoch für die Frage der Steuerbefreiung auf die Gesellschafter abzustellen, glich schon im Lichte der traditionellen Lehre einer Quadratur des Kreises. Mit der modernen Gesamthandslehre ist nun auch das tragende Argument, das Gesellschaftsvermögen sei im Hinblick auf § 718 Abs. 1 BGB als Vermögen der Gesellschafter anzusehen, hinfällig geworden. Betrachtet man die Gesellschaft selbst als Vermögensträger, so lässt sich die Grundstücksübertragung nicht mehr als ein Vorgang zwischen ausschließlich natürlichen Personen fingieren. Die primäre Rechtfertigung für die angestellte Bruchteilsbetrachtung fällt somit weg. Begründen lässt sich die grunderwerbsteuerliche Zurechnungsrechtsprechung somit heute allenfalls noch durch einen Verweis auf die §§ 5, 6 GrEStG. Denn unabhängig von der Entwicklung der Gesamthandsdogmatik gehen diese weiterhin geltenden Vorschriften von einer gewissen personellen Identität von Gesamthand und Gesamthändern aus. Allerdings bilden auch die §§ 5, 6 GrEStG für die Rechtfertigung einer Bruchteilsbetrachtung nur eine schwache Stütze. Begreift man die rechtsfähigen Gesamthandsgemeinschaften nämlich als von den Gesamthändern zu trennende Verbände, so vermag es kaum einzuleuchten, weshalb man diese gegenüber den juristischen Personen grunderwerbsteuerlich privilegieren sollte (die §§ 5, 6 GrEStG gelten ihrem Wortlaut nach nur für Gesamthandsgemeinschaften und sind deshalb nicht auf juristische Personen anwendbar). Die strukturellen Unterschiede zwischen juristischen Personen und Gesamthandsgesellschaften bilden kein sachliches Differenzierungskriterium für eine insoweit abweichende Behandlung. Nach dem modernen Gesamthandsverständnis erscheinen die §§ 5, 6 GrEStG in ihrer geltenden Fassung daher deplatziert. Sie sind ebenso wie die grunderwerbsteuerliche Zurechnungsrechtsprechung ein Relikt aus den Tagen der traditionellen Gesamthandslehre.¹⁵⁷ Gleichheitsrechtlich ließen sich die §§ 5, 6 GrEStG heute wohl nur noch rechtfertigen, wenn sie im Wege der Analogie auch auf juristische

Personen angewandt würden oder in teleologischer Reduktion nur für die nichtrechtsfähigen Gesamthandsgemeinschaften Geltung beanspruchten, die mangels eigener Vermögenszuständigkeit nicht mit den rechtsfähigen Gesellschaften vergleichbar sind.¹⁵⁸ Ist aber die auf der traditionellen Gesamthandslehre und den §§ 5, 6 GrEStG basierende Zurechnungsrechtsprechung bereits im Bereich des Grunderwerbsteuerrechts überholt, kann sie erst recht nicht im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht zutreffend sein.

Eine beschränkte Zurechnung der Verwandtschaftsverhältnisse innerhalb des ErbStG sieht erstmals jedoch der im Dezember 2011 eingefügte § 15 Abs. 4 ErbStG vor. Danach ist bei einer Schenkung durch eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft der Besteuerung das persönliche Verhältnis des Erwerbers zu derjenigen unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Person oder Stiftung zugrunde zu legen, durch die sie veranlasst ist. Für Zwecke der Schenkungsteuer werden der zuwendenden Kapitalgesellschaft somit die Verwandtschaftsverhältnisse des für die Zuwendung verantwortlichen unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafters zugerechnet. Ist die Zuwendung durch mehrere Gesellschafter veranlasst, soll nach Auffassung der Finanzverwaltung eine den Gesellschaftsanteilen entsprechende anteilige Zurechnung der persönlichen Eigenschaften erfolgen.¹⁵⁹ Obwohl die Kapitalgesellschaft weiterhin als Schenker anzusehen ist, können im Ergebnis die günstigere Steuerklasse und der höhere persönliche Freibetrag angewendet werden.¹⁶⁰ Nach der Gesetzesbegründung soll § 15 Abs. 4 ErbStG Fälle der verdeckten Gewinnausschüttung an Gesellschafter oder diesen nahe stehende Personen regeln.¹⁶¹ Da die Vorschrift voraussetzt, dass die Zuwendung durch einen unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter, der natürliche Person oder Stiftung ist, veranlasst wurde, d.h. die Zuwendung stets in einem besonderen Verhältnis zwischen dem veranlassenden Gesellschafter und dem Zuwendungsempfänger begründet sein muss, kommt eine generelle Zurechnung der Verwandtschaftsverhältnisse der Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft jedoch nicht in Betracht. Darüber hinaus sieht § 15 Abs. 4 ErbStG nur dann eine Zurechnung vor, wenn die Kapitalgesellschaft Zuwendende ist, nicht jedoch, wenn sie eine Zuwendung empfängt.¹⁶² Eine umfassende Zurechnung der Verwandtschaftsverhältnisse im Falle einer Beteiligung von

Kapitalgesellschaften an Schenkungsvorgängen sieht das Gesetz somit nicht vor. Selbst durch eine entsprechende Anwendung der Vorschrift ließe sich eine Zurechnung im Falle einer erbenden Personengesellschaft somit nicht begründen.

C. Präventive Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung steuerlicher Nachteile

Die mit der Steuersubjektivität der Gesellschaften im ErbStG verbundenen steuerlichen Nachteile lassen sich durch präventive rechtliche Gestaltungen vermeiden. Als Argument gegen eine intransparente Besteuerung ist das Ausmaß des steuerlichen Zugriffs daher nur von mäßigem Gewicht.

I. Zwischenschaltung einer Bruchteilsgemeinschaft

Als Reaktion auf die Grundsatzentscheidung des BFH aus dem Jahr 1988 hatten zahlreiche Literaturstimmen empfohlen, den Vermögensgegenstand nicht der Gesellschaft, sondern stattdessen unmittelbar den Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligungsquoten zuzuwenden, woraufhin diese das Bruchteileigentum in die Gesellschaft einbringen sollten.¹⁶³ Im Idealfall liegt hierin eine erbschaft- oder schenkungsteuerlich vorteilhafte Zuwendung an die Gesellschafter, verbunden mit einer anschließenden ertrag- und erbschaft-/schenkungsteuerneutralen Einbringung in die Gesellschaft. Ist die Gesellschaft eine Gesamthandsgemeinschaft, so ist die Einbringung, soweit auch Grundvermögen übertragen wird, de lege lata zudem grunderwerbsteuerneutral (§ 5 Abs. 1 GrEStG).

Damit dieser Umweg über die Bruchteilsgemeinschaft funktioniert, muss sich die steuerliche Zuwendungsbeziehung allerdings im Verhältnis zwischen dem Zuwendenden und den Gesellschaftern manifestieren. Dabei ist zu beachten, dass sich die Zuwendungsbeziehung nicht mit der zivilrechtlichen Übertragungskette decken muss. Es ist durchaus möglich, dass die dingliche Übereignung an die Gesellschafter aus steuerrechtlicher Sicht als Zuwendung an die Gesellschaft zu würdigen ist. Damit sich die Vermögensübertragung an die Gesellschafter auch steuerlich als

Zuwendung an diese darstellt, darf die Zuwendung nicht unter der Bedingung, Auflage oder sonstigen Abrede erfolgen, dass die Gesellschafter das Vermögen anschließend weiter an die Gesellschaft übertragen. Dann nämlich läge eine Zuwendung vom Zuwendenden an die Gesellschaft vor, welche die Gesellschaft nach §§ 3 Abs. 2 Nr. 2, 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG selbst zu versteuern hätte (siehe oben [S. 163](#)).

Eine Zuwendung an die Gesellschafter kann steuerlich daher nur dann angenommen werden, wenn die Gesellschafter nach dem Willen des Zuwendenden frei über den Zuwendungsgegenstand verfügen können sollen, insbesondere selbst darüber entscheiden dürfen, ob sie das erworbene Bruchteilsvermögen später in die Gesellschaft einbringen, veräußern oder für sich selbst behalten. Kommt es dem Zuwendenden allerdings gerade auf eine Übertragung des Vermögens auf die Gesellschaft an, wird eine Zuwendung an die Gesellschafter ohne Weitergabeverpflichtung kaum in seinem Interesse sein. Er trüge dann das Risiko, dass die Gesellschafter eine Einlage in die Gesellschaft gegen seinen Willen unterlassen.

Die Zwischenschaltung einer Bruchteilsgemeinschaft ist aus steuerlicher Sicht daher nur dann zu empfehlen, wenn es dem Zuwendenden nicht zwingend auf eine Einbringung in die Gesellschaft ankommt und er sich daher auch mit einer unbedingten Übertragung auf die Gesellschafter zufrieden gibt. In diesem Fall lassen sich die steuerlichen Nachteile der intransparenten Besteuerung durch die vorgeschaltete Verschaffung von Miteigentum relativ einfach umgehen.

Der Umweg über die Bruchteilsgemeinschaft führt allerdings dazu, dass jeweils zwei Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäfte stattfinden: zunächst zwischen dem Zuwendenden und den Gesellschaftern, anschließend zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft. Handelt es sich bei dem Zuwendungsgegenstand um ein Grundstück, so sind grundsätzlich alle vier Einzelgeschäfte notariell zu beurkunden (§§ 311b Abs. 1 [S. 1](#), 925 Abs. 1 BGB). Durch die Beurkundung beider Verträge fallen mehrere Notargebühren an und die Gestaltung wird im Ergebnis teurer (zwei Doppelgebühren, §§ 36 Abs. 2, 141 KostO).¹⁶⁴ Um die notariellen Kosten zu reduzieren, bieten sich zwei Lösungen an: REITER hat vorgeschlagen, lediglich das Verpflichtungsgeschäft zwischen dem

Zuwendenden und den Gesellschaftern beurkunden zu lassen, den dadurch entstehenden Übereignungsanspruch formlos an die Gesellschaft abzutreten und noch in derselben notariellen Urkunde die Auflassung an die Gesamthand zu erklären.¹⁶⁵ Mit der Auflassung würde auch das formunwirksame Verpflichtungsgeschäft zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft geheilt (§ 311b Abs. 1 S. 2 BGB). Alternativ könnte man erwägen, allein das Verpflichtungsgeschäft und die Auflassung der Gesellschafter an die Gesellschaft notariell zu beurkunden und die von den dinglich nichtberechtigten Gesellschaftern vorgenommene Verfügung durch formlose Erklärung des Zuwendenden zu genehmigen (§§ 185 Abs. 2 S. 1, 182 Abs. 2 BGB). Die Gesellschaft würde dann wirksam Eigentum am Grundstück erwerben. Die beiden formunwirksamen Verpflichtungsgeschäfte würden durch die Eintragung geheilt.

II. Anteilsübertragung nach Einlage

Kommt die Zwischenschaltung einer Bruchteilsgemeinschaft nicht in Betracht, weil es dem Zuwendenden auf die Weiterleitung an die Gesellschaft ankommt, so bietet es sich stattdessen an, den Vermögensgegenstand in eine Gesellschaft, an der der Zuwendende beteiligt ist, einzubringen und anschließend die Gesellschaftsanteile auf die übrigen Gesellschafter zu übertragen.¹⁶⁶ Hierbei ist zwischen lebzeitigen und letztwilligen Zuwendungen zu unterscheiden.

Möchte der Zuwendende eine lebzeitige Zuwendung an eine Gesellschaft erbringen, so muss er nach diesem Modell zunächst Mitgesellschafter der empfangenen Gesellschaft sein, sofern er dies noch nicht ist also der Gesellschaft beitreten. Anschließend bringt der Zuwendende den Vermögensgegenstand ertrag- und schenkungsteuerneutral in die Gesellschaft ein (bei den Personengesellschaften durch gewöhnliche Einlage im Sinne von § 4 Abs. 1 S. 8 EStG, bei den Kapitalgesellschaften als Sacheinlage im Rahmen einer Kapitalerhöhung).¹⁶⁷ Nachdem die Einbringung vollzogen ist, tritt der Zuwendende seine Gesellschaftsanteile unentgeltlich an die übrigen Gesellschafter ab. Erst dadurch wird Schenkungsteuer ausgelöst. Bereichert sind allein die Gesellschafter, und zwar jeder in Höhe des anteilig hinzuerworbenen Geschäftsanteils. Mit dieser Methode wird erreicht, dass die Gesellschafter und nicht die

Gesellschaft steuerpflichtig sind und sich der Zuwendungsgegenstand wie vom Zuwendenden intendiert letztlich im Gesellschaftsvermögen befindet.

Beabsichtigt der Zuwendende eine Vermögensübertragung durch letztwillige Verfügung, so gilt folgendes: Anstelle einer lebzeitigen Anteilsübertragung muss der Zuwendende (Erblasser) seinen Mitgesellschaftern ein Vermächtnis aussetzen, und zwar bei Personengesellschaften über den Abfindungsanspruch nach § 738 Abs. 1 S. 2 BGB (ggf. iVm §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB), bei Kapitalgesellschaften über den grundsätzlich frei übertragbaren Geschäftsanteil. Der Erblasser scheidet dann mit seinem Tod aus der Gesellschaft aus und bereichert in Höhe des Abfindungsanspruchs bzw. des Geschäftsanteils die restlichen Gesellschafter.

Über den Weg der Anteilsübertragung nach Einlage lassen sich die negativen steuerlichen Konsequenzen der intransparenten Besteuerung somit vermeiden.

§ 5. Gesamtergebnis des zweiten Teils

Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften werden nach der derzeitigen Rechtsprechung, der sich große Teile der Literatur angeschlossen haben, erbschaft- und schenkungsteuerlich unterschiedlich behandelt. Während die Kapitalgesellschaften selbst Steuersubjekt des ErbStG sind, werden die Personengesellschaften transparent besteuert. »Erwerber« im Sinne des Gesetzes sollen die Personengesellschafter selbst sein. Mit dem »Durchgriff« auf die Gesellschafter geht allerdings eine Reihe von Nachteilen einher. Neben einer Verkomplizierung des Verwaltungs- und Vollstreckungsverfahrens kommt es zu Kollisionen mit verschiedenen gesellschaftsrechtlichen Wertungen. Die transparente Besteuerung der Personengesellschaften steht in einem Gegensatz zur gängigen Handhabung in fast allen anderen Steuergesetzen. Bis auf das Einkommensteuergesetz werden die Personengesellschaften in sämtlichen Steuergesetzen als eigenständiges Steuersubjekt qualifiziert. Der BFH hatte seine Auffassung 1994 noch damit begründet, dass bei den Gesamthandsgemeinschaften im Unterschied zu den juristischen Personen gerade die Gesellschafter Träger des Gesellschaftsvermögens seien. Allein

sie würden durch die Zuwendung bereichert und müssten daher auch selbst als Erwerber angesehen werden. Der BFH argumentiert damit erkennbar auf Grundlage der traditionellen Gesamthandslehre, die spätestens seit der Grundsatzentscheidung des BGH zur Rechtsfähigkeit der Außen-GbR überholt ist. Da die Überzeugungskraft der Argumentation insoweit eingeschränkt ist, bleibt abzuwarten, ob sich die Rechtsprechung künftig noch einmal ändern wird.¹⁶⁸ Die Tatsache, dass sich auch jüngere Entscheidungen deutscher Finanzgerichte mit der geänderten Rechtslage nicht auseinandergesetzt haben, erhärtet allerdings den Verdacht, dass die Rechtsprechung vor allem ergebnisorientiert judiziert: Dem Steuerpflichtigen sollen die günstigen Steuerwirkungen der transparenten Besteuerungsmethode erhalten bleiben. Die damit einhergehenden potentiellen Nachteile wurden soweit ersichtlich bisher nicht zur Kenntnis genommen. Die Möglichkeit, durch eine bestimmte Normenauslegung eine geringere Steuerlast zu erwirken, vermag einen Systembruch in der Steuersystematik allein jedoch nicht zu rechtfertigen. Dies gilt in besonderem Maße, wenn sich wie im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht steuerliche Nachteile durch entsprechende Gestaltungen präventiv vermeiden lassen. Personengesellschaften sollten daher wie auch die juristischen Personen als eigenständige Steuersubjekte im Rahmen des ErbStG angesehen werden. Sie sind selbst Erwerber im Sinne des Gesetzes und daher unter anderem auch Schuldner der Steuer.

-
- ¹ Seer, in: Tipke/Lang, § 6 Rn. 30 f.; Boeker, in: H/H/Sp, § 33 Rn. 28a; Drüen, in: Tipke/Kruse, § 33 AO Rn. 25, 33; Dumke, in: Schwarz AO, § 33 Rn. 11; Crezelius, DStJG 22 (1999), 73, 110.
- ² RFH, Urt. v. 10.11.1921 – V A 12/21, RFHE 7, 207, 209; Drüen, in: Tipke/Kruse, § 33 AO Rn. 35; Rüskén, in: Klein, § 33 Rn. 3; Dumke, in: Schwarz AO, § 33 Rn. 18; Seer, in: Tipke/Lang, § 6 Rn. 32.
- ³ BFH, Urt. v. 10.05.1961 – V 50/59, HFR 1962, 45; Seer, in: Tipke/Lang, § 6 Rn. 31; Drüen, in: Tipke/Kruse, § 33 AO Rn. 33; Boeker, in: H/H/Sp, § 33 Rn. 28a; Rüskén, in: Klein, § 33 Rn. 3; Dumke, in: Schwarz AO, § 33 Rn. 11; Messmer, FR 1990, 205, 205.
- ⁴ Rüskén, in: Klein, § 33 Rn. 3; Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, S. 63.
- ⁵ Zur Abgrenzung Koenig, in: Pahlke/Koenig, § 33 Rn. 33 f., § 43 Rn. 3.
- ⁶ Vgl. auch die Beispiele bei Drüen, in: Tipke/Kruse, § 33 AO Rn. 56 ff.; Dumke, in: Schwarz AO, § 33 Rn. 19 ff.; Koenig, in: Pahlke/Koenig, § 33 Rn. 16 ff.; Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, S. 64 ff.
- ⁷ Seer, in: Tipke/Lang, § 6 Rn. 1, 3.
- ⁸ RFH, Urt. v. 13.12.1922 – VI A 155/21, RFHE 11, 112, 114.
- ⁹ BFH, Urt. v. 25.10.1995 – II R 67/93, BStBl. II 1996, 160 unter II.2.b); BFH, Urt. v. 17.04.1996 – II R 16/93, BStBl. II 1996, 454 unter II.2.; sich dem anschließend FG Düsseldorf, Urt. v. 26.11.2003 – 4 K 1210/02, juris Tz. 51; FG Hessen, Urt. v. 10.06.2008 – 1 K 4127/04, juris Tz. 25 (rkr); FG Münster, Urt. v. 18.10.2007 – 3 K 3325/05, DStRE 2008, 943, 944 f.
- ¹⁰ Gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 14.03.2012, BStBl. I 2012, 331, Ziff. 2.1.6, 2.1.7, 2.4.1; ebenso die frühere Verwaltungsauffassung in R 18 Abs. 4 S. 2 ErbStR 2003.
- ¹¹ Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 20 Rn. 35; Seer, in: Tipke/Lang, § 15 Rn. 39; Raßfeld-Wilske, in: Rödl/Preißer, § 20 Rn. 2; Crezelius, DStJG 22 (1999), 73, 90 f.; Hübner, DStR 2007, 1747, 1747; Hartmann, ZEV 1996, 132, 133; Petzoldt, MittRhNotK 1989, 190, 190; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 1014.
- ¹² BFH, Urt. v. 15.03.2007 – II R 5/04, BStBl. II 2007, 472 unter II.6.
- ¹³ RFH, Urt. v. 02.10.1919 – II A 244/19, RFHE 1, 197, 199; RFH, Urt. v. 28.10.1921 – I a A 101/21, RFHE 7, 192, 195 f.; RFH, Urt. v. 27.09.1922 – VI A 184/21, StuW 1922, 1123.
- ¹⁴ RFH, Urt. v. 12.06.1928 – V e A 242/28, RFHE 23, 282, 284.
- ¹⁵ § 80 Abs. 2 S. 1 RAO (RGBl. 1919, 1993), der Vorläufer des heutigen § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, lautete: »Steht ein Gegenstand mehreren zur gesamten Hand zu, so sind

- die Beteiligten so zu besteuern, wie wenn sie nach Bruchteilen berechtigt wären.«
- 16 *BFH*, Urt. v. 22.06.1960 – II 256/57 U, BStBl. III 1960, 358.
- 17 § 22 Abs. 1 ErbStG 1951 (BGBl. 1951, 764) verwies für die Bewertung auf die Vorschriften des BewG. § 3 BewG 1934 (RGrBl. I 1934, 1035) lautete: »Steht ein Wirtschaftsgut mehreren Personen zu, so ist sein Wert im ganzen zu ermitteln. Der Wert ist auf die Beteiligten nach dem Verhältnis ihrer Anteile zu verteilen, soweit nicht nach dem maßgebenden Steuergesetz die Gemeinschaft selbständig steuerpflichtig ist.« § 11 Nr. 5 S. 1 StAnpG (RGrBl. I 1934, 925) lautete: »Für die Zurechnung bei der Besteuerung gelten, soweit nichts anderes bestimmt ist, die folgenden Vorschriften: (...) Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten so zugerechnet, als wären die Beteiligten nach Bruchteilen berechtigt.«
- 18 *BFH*, Urt. v. 07.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237; sich dem anschließend *FG Münster*, Urt. v. 09.06.1995 – 11 K 5949/92 F, EFG 1995, 1003 (rkr) und *FG Nürnberg*, Urt. v. 19.09.1996 – IV 58/95, EFG 1997, 422, 423 (aufgehoben durch *BFH*, Urt. v. 15.07.1998 – II R 82/96, BStBl. II 1998, 630); zweifelnd *FG Düsseldorf*, Beschl. v. 26.02.1991 – 4 V 464/91 A (Erb), EFG 1991, 333 (rkr).
- 19 Selbst das beigeladene Bundesfinanzministerium hielt ein Festhalten an der transparenten Besteuerung in Anbetracht der für den Steuerpflichtigen günstigeren Besteuerungsfolgen offenbar für vertretbar (vgl. den letzten Absatz des Tatbestands im Urteil des *BFH* v. 07.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237).
- 20 *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, BStBl. II 1995, 81; sich dem anschließend *BFH*, Urt. v. 11.11.2009 – II R 31/07, BStBl. II 2010, 504 unter II.2.b)aa); *BFH*, Urt. v. 21.04.2009 – II R 57/07, BStBl. II 2009, 606 unter II.1.; *BFH*, Urt. v. 06.03.2002 – II R 85/99, BFH/NV 2002, 1030 unter II.1.a); *BFH*, Urt. v. 30.05.2001 – II R 6/98, BFH/NV 2002, 26 unter II.2.; *FG Nürnberg*, Urt. v. 13.12.2001 – IV 369/2000, DStRE 2002, 576, 577 (rkr); *FG Münster*, Urt. v. 17.08.2000 – 3 K 4284/97 Erb, EFG 2000, 1261 unter 2.b) (rkr); *FG Rheinland-Pfalz*, Urt. v. 17.06.1999 – 4 K 2830/98, EFG 1999, 1089, 1090 (rkr).
- 21 *BFH*, Urt. v. 15.07.1998 – II R 82/96, BStBl. II 1998, 630.
- 22 Vgl. die aktuellen Urteile in Fn. 20.
- 23 *FG Münster*, Urt. v. 18.01.2007 – 3 K 2592/05, EFG 2007, 1037.
- 24 *BGH*, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1057 (= BGHZ 146, 341).
- 25 Darunter insbesondere: *Meincke*, § 1 Rn. 7; *Wälzholz*, in: Viskorf, § 3 Rn. 12; *Hartmann*, in: Gürsching/Stenger, § 20 Rn. 26, § 35 Rn. 28 f.; *Kruse*, in: Tipke/Kruse, § 267 AO Rn. 2; *Fritsch*, in: Pahlke/Koenig, § 267 Rn. 1; *Meincke*, Anm. z. *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, JZ 1995, 1075, 1076; *Gebel*, BB 1993, 706, 707 f.; *Ebeling*, BB 1989, 1865, 1865; *Groh*, in: GS Knobbe-Keuk (1997), S. 433, 446; *Crezelius*, DStJG 22 (1999), 73, 125 f.; *Hollatz*, DStR 1995, 589, 591; *Hartmann*, DB 1996, 2250, 2253 f., 2256; *Hartmann*, UVR 1996, 39, 44; *Pietsch*, UVR 1990, 146, 147; *Ott*, StuW 1924, 813, 822 f.; *K. Schmidt*, in: *Institut*

der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Personengesellschaft und Bilanzierung, S. 41, 48; *Lehmann*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 51 ff., 71 f.

- ²⁶ Zu möglichen Ausweichgestaltungen siehe die Ausführungen auf S. 160 ff. sowie die Erörterungen von *Wessing*, in: FS Havermann (1995), S. 757, 770 f.; *Reiter*, BB 1990, 2159, 2161; *Ebeling*, BB 1989, 1865, 1868 ff.; *Streck/Schwedhelm/Olbing*, DStR 1994, 1441, 1445; *Jestädt*, StBp 1994, 94, 96; *Petzoldt*, MittRhNotK 1989, 190, 191; *Spiegelberger*, Vermögensnachfolge, Rn. 215 ff.
- ²⁷ Darunter insbesondere: *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 20 Rn. 33; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 20 Rn. 1.1; *Geck*, KÖSDI 2010, 16842, 16850; *Seer*, in: Tipke/Lang, § 15 Rn. 38; *Gohlisch*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 20 Rn. 23; *Jüptner*, in: Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, § 20 Rn. 3; *Wohlschlegel*, ZEV 1995, 94, 98; *Daragan (Wohlschlegel)*, ZEV 1998, 367, 370; *Schmitz*, DStR 1993, 497, 500; wohl auch *Crezelius*, DStJG 17 (1994), 135, 161; *Petzoldt*, MittRhNotK 1989, 190, 190; *Schuck*, Anm. z. BFH, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, DNotZ 1995, 302, 303; zumindest für die GbR: *Schmitz*, DStR 1993, 497, 500.
- ²⁸ *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 3 Rn. 13; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 20 Rn. 1.2; *Gohlisch*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 20 Rn. 22; *Wälzholz*, in: Viskorf, § 3 Rn. 10; *Groh*, in: GS Knobbe-Keuk (1997), S. 433, 434; *Jestädt*, StBp 1994, 94, 95; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 1014; *Knobbe-Keuk*, StBJb 1989/90, 185, 192; *Crezelius*, JbFSt 1990/91, 225, 271; anders allenfalls bei einer auf § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG gestützten Doppelanalogie, der bei Schenkungen an Kapitalgesellschaften eine Zuwendung der Anteilswerterhöhung an die Gesellschafter fingiert (in diese Richtung erwägend *Geck*, KÖSDI 2013, 18290, 18291 f.).
- ²⁹ *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 20 Rn. 33; *Jüptner*, in: Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, § 20 Rn. 3.
- ³⁰ Ebenso *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 3 Rn. 13.
- ³¹ *Meincke*, § 1 Rn. 7.
- ³² *Meincke*, § 14 Rn. 7; *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 14 Rn. 1, 5.
- ³³ *BFH*, Urt. v. 06.03.1990 – II R 32/86, BStBl. II 1990, 786 unter 3.b); *Meincke*, § 21 Rn. 12; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 15.249; *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 21 Rn. 34.
- ³⁴ *Meincke* aaO; *Jülicher* aaO; R E 21 Abs. 1 S. 3 ErbStR.
- ³⁵ *Hartmann*, in: Gürsching/Stenger, § 35 ErbStG Rn. 29. Eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen in Erbfällen sieht § 180 Abs. 1 AO gerade nicht vor.
- ³⁶ *BGH*, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, 1061 (= BGHZ 146, 341).
- ³⁷ *Meincke*, § 1 Rn. 7; *Meincke*, Anm. z. BFH, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, JZ 1995, 1075, 1076.

- 38 Z.B. GmbH-Anteile (§ 15 Abs. 1 GmbHG) und Aktien, Anteile an Personengesellschaften nur, soweit der Gesellschaftsvertrag eine Übertragbarkeit vorsieht.
- 39 Nach heute herrschender Lehre sind neben den juristischen Personen auch sämtliche Personenaußengesellschaften selbst Vermögensträger, vgl. die Ausführungen auf S. 19 ff.
- 40 BGH, Urt. v. 29.03.1996 – II ZR 263/94, NJW 1996, 1678, 1681 f. (= BGHZ 132, 263); sich dem anschließend *Weitemeyer*, in: Oetker HGB, § 122 Rn. 38; *Ehricke*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 122 Rn. 55; a.A. *Schäfer*, in: Staub, § 122 Rn. 21, 30 f.; *Martens*, in: Schlegelberger, § 122 Rn. 11; *Schön*, in: FS Beisse, 471, 487 f.; *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, § 122 Rn. 17; *Koller*, in: Koller/Roth/Morck, § 122 Rn. 4; *Priester*, in: MünchKommHGB, § 122 Rn. 59 ff. mwN.
- 41 BGH, Urt. v. 26.03.1990 – II ZR 123/89, NJW-RR 1990, 1445, 1446.
- 42 *Priester*, in: MünchKommHGB, § 122 Rn. 59.
- 43 *Meincke*, § 1 Rn. 7; *Meincke*, Anm. z. BFH, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, JZ 1995, 1075, 1076.
- 44 Zur ratio der transparenten Besteuerung nach dem EStG vgl. die Ausführungen auf S. 149 f.
- 45 BFH, Urt. v. 14.11.1972 – VIII R 22/68, BStBl. II 1973, 182 mwN; *Larenz*, Methodenlehre, S. 320 ff.; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Rn. 261 mwN; *Englisch*, in: Tipke/Lang, § 5 Rn. 56; einschränkend für den Bereich des Steuerrechts *Tipke*, StRO III, S. 1245 ff.
- 46 Vgl. z.B. *Duden*, Deutsches Universalwörterbuch, zum Stichwort »erwerben«: »1.a) durch Arbeit, Tätigsein erlangen, in seinen Besitz bringen, 2.a) durch Kauf, Verhandlungen erlangen«.
- 47 BFH, Urt. v. 27.08.1968 – II R 82/67, BStBl. II 1968, 781 unter II.2.b); *Larenz*, Methodenlehre, S. 321 f.; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Rn. 264 mwN.
- 48 So für die identische Begriffsverwendung innerhalb desselben Gesetzes: BFH, Urt. v. 09.06.1993 – I R 81/92, BStBl. II 1993, 790 unter II.2.b); BFH, Urt. v. 28.01.1976 – IV R 209/74, BStBl. II 1976, 288 unter 1.; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Rn. 265 mwN; *Hollatz*, DStR 1995, 589, 591; *Pietsch*, UVR 1990, 146, 147; *Lehmann*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 60 f.; gegen die gesetzesübergreifende Identität der Erwerberbegriffe (jedoch ohne Begründung): *Kobor*, Die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz, S. 179 f.; *Lehmann*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 52 f.
- 49 BFH, Urt. v. 25.10.1995 – II R 67/93, BStBl. II 1996, 160 unter II.2.b); BFH, Urt. v. 17.04.1996 – II R 16/93, BStBl. II 1996, 454 unter II.2.; *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 20 Rn. 35; *Groh*, in: GS Knobbe-Keuk (1997), S. 433, 447.
- 50 Siehe oben S. 19 ff.
- 51 Z.B. für § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG: der Erbe, Vermächtnisnehmer, Pflichtteilsberechtigter; für § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG: der Bedachte; für § 3 Abs. 1

- Nr. 3 ErbStG: der Ehegatte usw.; vgl. auch die detaillierte Aufzählung bei *Gohlisch*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 20 Rn. 5 ff.
- 52 *BVerfG*, Urt. v. 21.05.1952 – 2 BvH 2/52, BVerfGE 1, 299 unter C.III.4.; *Larenz*, Methodenlehre, S. 324 f.; *Tipke*, StRO III, S. 1253; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Rn. 268 f. mwN; *Kobor*, Die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz, S. 31 mwN.
- 53 Ebenso *BFH*, Urt. v. 07.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237 unter a); *Meincke*, § 2 Rn. 1; *Hollatz*, DStR 1995, 589, 591; *Crezelius*, DStJG 22 (1999), 73, 91; *Pietsch*, UVR 1990, 146, 147; a.A. *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 2 Rn. 2; wohl auch *Jüptner*, in: Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, § 2 Rn. 3.
- 54 So auch *BFH*, Urt. v. 07.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237 unter a); *Jüptner*, in: Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, § 2 Rn. 28.
- 55 Siehe oben S. 126.
- 56 *Hartmann*, in: Gürsching/Stenger, § 35 ErbStG Rn. 28; *Hartmann*, DB 1996, 2250, 2250; *Hollatz*, DStR 1995, 589, 591; *Wälzholz*, in: Viskorf, § 3 Rn. 12; a.A. *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 2 Rn. 23; *Högl*, in: Gürsching/Stenger, § 2 ErbStG Rn. 65.
- 57 *BFH*, Urt. v. 07.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237 unter a).
- 58 *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht I, § 1 I 1 a), S. 4; *K. Schmidt*, GesR, § 3 I 3, S. 47; *Raiser/Veil*, Recht der Kapitalgesellschaften, § 3 Rn. 1; *Wohlschlegel*, ZEV 1995, 94, 97; *Lehmann*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 81 mwN.
- 59 *Wohlschlegel*, ZEV 1995, 94; *Daragan (Wohlschlegel)*, ZEV 1998, 367.
- 60 RGrBl. I 1934, 1031.
- 61 *Wohlschlegel*, ZEV 1995, 94, 95.
- 62 So auch *Lehmann*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 82 f.
- 63 *Wohlschlegel*, ZEV 1995, 94, 95.
- 64 Dass Personengesellschaften nach der modernen Gesamthandslehre als rechtsfähig gelten, spricht nicht dagegen, sie als nichtrechtsfähig im Sinne der Norm anzusehen. Der Wortlaut des § 3 Abs. 1 KStG rührt aus der Zeit der traditionellen Gesamthandslehre, in der Personengesellschaften als nichtrechtsfähig galten, und ist seit dem Jahre 1934 (KStG 1934, RGrBl. I 1934, 1031) nahezu unverändert geblieben.
- 65 *BFH*, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C.II.3.b); diese Interpretation zumindest für möglich haltend *BFH*, Urt. v. 05.09.1963 – IV 213/58 S, BStBl. III 1964, 117; *FG Köln*, Urt. v. 15.08.2000 – 13 K 7617/96, EFG 2001, 39 (rkr); so auch *Suchanek*, in: H/H/R, § 3 KStG Rn. 20; *Rengers*, in: Blümich, § 3 KStG Rn. 20; a.A. wohl *BFH*, Urt. v. 23.06.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972 unter III.1., der eine körperschaftliche Struktur voraussetzt.
- 66 In diesem Sinne *Lambrecht*, in: Gosch, § 3 Rn. 3, 7, 14; *Streck*, in: Streck, § 3 Rn. 3; *Sauter/Oblau*, in: Erle/Sauter, § 3 Rn. 7 f.; *Wohlschlegel*, ZEV 1995, 94, 95;

wohl auch *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, § 3 KStG Rn. 1.

- ⁶⁷ § 6 KStG 1925 (RGBl. I 1925, 208) lautete: »Bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen (§§ 4, 5) ist die Steuerpflicht nach den §§ 2, 3 nur gegeben, wenn ihr Einkommen nicht nach diesem Gesetz oder nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen steuerbar ist.« Vgl. auch *Lambrecht*, in: *Gosch*, § 3 Rn. 14.
- ⁶⁸ *Wohlschlegel*, ZEV 1995, 94, 95.
- ⁶⁹ *BFH*, Urt. v. 03.02.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588 unter B.2.; *BFH*, Urt. v. 23.06.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972 unter III.2.a); *Rengers*, in: *Blümich*, § 2 KStG Rn. 25.
- ⁷⁰ BT-Drs. 6/3418, S. 62.
- ⁷¹ A.A. *Wohlschlegel*, ZEV 1995, 94, 97.
- ⁷² *Wohlschlegel*, ZEV 1995, 94, 96.
- ⁷³ Ebenso *Lehmann*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 84.
- ⁷⁴ *Wälzholz*, in: *Viskorf*, § 3 Rn. 12; *Hartmann*, DB 1996, 2250, 2251; *Zimmermann*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 1521; *Lehmann*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 83; a.A. *Wohlschlegel*, ZEV 1995, 94, 96.
- ⁷⁵ RGBl. I 1934, 1035.
- ⁷⁶ § 3 GrEStG 1919 (RGBl. I 1919, 1617) lautete: »Werden alle Anteile einer Personenvereinigung (einer Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Gewerkschaft, offenen Handelsgesellschaft, Gesellschaft des bürgerlichen Rechtes, Genossenschaft usw.), zu deren Vermögen Grundstücke gehören, in der Hand eines Teilhabers vereinigt (...)«. Ob auch Kommanditgesellschaften zu den Personenvereinigungen zählten, sollte der Rechtswissenschaft überlassen werden (Verhandlungen der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Band 329, 76. Sitzung, S. 2299 f.).
- ⁷⁷ RGBl. I 1919, 1550.
- ⁷⁸ *BFH*, Urt. v. 11.02.1987 – II R 103/84, BStBl. II 1987, 325 unter 2.; *Müller-Eiselt*, in: *H/H/Sp*, § 267 Rn. 10 ff.; *Fritsch*, in: *Pahlke/Koenig*, § 267 Rn. 5; *Kruse*, in: *Tipke/Kruse*, § 267 AO Rn. 3; *Schwarz*, in: *Schwarz AO*, § 267 Rn. 3.
- ⁷⁹ *Meincke*, Anm. z. *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, JZ 1995, 1075, 1075.
- ⁸⁰ *BFH*, Urt. v. 17.02.1995 – VI R 41/92, BStBl. II 1995, 390 unter 1.b); *Thürmer*, in: *Blümich*, § 38 EStG Rn. 65, § 19 EStG Rn. 131.
- ⁸¹ *BFH*, Urt. v. 26.11.1996 – VIII R 42/94, BStBl. II 1998, 328 unter II.2.; *BFH*, Beschl. v. 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 unter C.IV.2.b)aa); *BFH*, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C.III.3.a); *Bode*, in: *Blümich*, § 15 EStG Rn. 236; *Herrmann*, DStZ 1998, 87, 88 f.; *Gschwendtner*, in:

FS Klein (1994), S. 751, 751 ff. Ob die Personengesellschaft hierdurch zu einem Steuersubjekt im eigentlichen Sinne wird, ist zu bezweifeln. Richtig ist zwar, dass die Personengesellschaft im Rahmen der Gewinnfeststellung als existent betrachtet wird. Zuordnungssubjekt gesetzlicher Rechte und Pflichten wird sie allein dadurch jedoch nicht. Sämtliche mit der Besteuerung einer Personengesellschaft zusammenhängenden einkommensteuerlichen Rechte und Pflichten treffen die Gesellschafter selbst. Die Personengesellschaft wird lediglich zum Zwecke und im Moment der Gewinnfeststellung als existent fingiert, darüber hinaus besitzt sie keine Bedeutung (ebenso *Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, S. 74 ff.; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 33 AO Rn. 68; *Reiß*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15 Rn. E38 ff.; *Reiß*, Stbg 1999, 356, 364 f.). Soweit es um die Besteuerung von Personengesellschaften geht, ist die Personengesellschaft damit kein echtes Steuersubjekt, sondern als temporäres »rechnerisches Hilfsmittel« anzusehen.

- 82 Insbesondere werden Ansatz- und Bewertungswahlrechte für alle Gesellschafter bindend auf Ebene der Gesellschaft ausgeübt (*BFH*, Urt. v. 07.08.1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910 unter 3.b)) und die Einkünfte einheitlich einer oder mehreren Einkunftsarten zugeordnet. Die auf erster Ebene (bei der Gesellschaft) hergestellte Einheitlichkeit der Einkünftequalifikation wird freilich auf zweiter Ebene (bei den Gesellschaftern) teilweise wieder aufgegeben, da bestimmte persönliche Merkmale eines Gesellschafters die ihm gesellschaftsseitig zugerechneten Einkünfte wieder umqualifizieren können, z.B. bei der Zebra-Gesellschaft oder der Drei-Objekt-Grenze (*BFH*, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C.III.3.b)bb)(3); *BFH*, Beschl. v. 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617).
- 83 *Gosch*, in: Blümich, § 5 GewStG Rn. 58; *Sarrazin*, in: Lenski/Steinberg, § 5 Rn. 55.
- 84 Unternehmer bleiben die Gesellschafter (*BFH*, Beschl. v. 03.05.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 unter C.III.6.b); *BFH*, Urt. v. 14.12.1989 – IV R 117/88, BStBl. II 1990, 436 unter 4.; *Gosch*, in: Blümich, § 5 GewStG Rn. 39 mwN; *Sarrazin*, in: Lenski/Steinberg, § 5 Rn. 70, 72 f.). Diese Rechtsprechung verfolgt nicht zuletzt das Ziel, eine Übertragung von Verlustvorträgen im Sinne von § 10a GewStG (»Verlustmäntel«) durch einen Austausch des Gesellschafterbestands zu verhindern (vgl. *BFH*, Beschl. v. 03.05.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616).
- 85 *BFH*, Urt. v. 18.12.1980 – V R 142/73, BStBl. II 1981, 408 unter 3; *Klenk*, in: Sölch/Ringleb, § 2 Rn. 10; *Stadie*, in: Rau/Dürrewächter, § 2 Rn. 82; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 33 AO Rn. 56.
- 86 Für die Personengesellschaften: *RFH*, Urt. v. 10.11.1921 – V A 12/21, RFHE 7, 207, 210; *BFH*, Urt. v. 18.03.1988 – V R 178/83, BStBl. II 1988, 646. Streitig ist, ob auch nichtrechtsfähige Gesellschaften und Gemeinschaften Unternehmer sein können (Innengesellschaften, Erbengemeinschaft, Bruchteilsgemeinschaft und Gütergemeinschaft). Dies wird man verneinen müssen (*Stadie*, in: Rau/Dürrewächter, § 2 Rn. 82, 112 ff.; a.A. für die Bruchteilsgemeinschaft: *BFH*,

Urt. v. 25.03.1993 – V R 42/89, BStBl. II 1993, 729 unter 1.a); zum Ganzen *Nieskens*, in: Rau/Dürrewächter, § 13a Rn. 84 ff.; *Klenk*, in: Sölch/Ringleb, § 2 Rn. 25 ff.).

⁸⁷ *BFH*, Beschl. v. 09.03.1989 – V B 48/88, BStBl. II 1989, 580 unter 1.b)aa).

⁸⁸ Dass die Personengesellschaft selbst Steuerschuldner sein kann, ergibt sich aus mehreren Gründen: Zum einen knüpft § 13 Nr. 1 GrEStG an die Eigenschaft als Vertragspartei und damit an die zivilrechtlich vorgefundene Situation an. Soweit Gesellschaften zivilrechtsfähig und deshalb potentiell Vertragspartei sind, können sie daher auch Steuerschuldner der Grunderwerbsteuer sein (ebenso *Koenig*, in: Pahlke/Koenig, § 33 Rn. 21). Zumindest auf Grundlage der modernen Gesamthandslehre sind die Außenpersonengesellschaften rechtsfähig und folglich auch Grunderwerbsteuerschuldner. Diesen Befund bestätigt § 13 Nr. 6 GrEStG, der Personengesellschaften explizit als Steuerschuldner erwähnt. Schließlich zeigen §§ 5, 6, 7 GrEStG, dass das Gesetz Gesamthandsgemeinschaften als selbständige Rechtsträger betrachtet, die Erwerber und somit auch Steuerschuldner sein können. Für die Personengesellschaften: *BFH*, Urt. v. 22.10.1986 – II R 118/84, BStBl. II 1987, 183 unter 1.; *BFH*, Urt. v. 11.02.1987 – II R 103/84, BStBl. II 1987, 325 unter 2; *BFH*, Beschl. v. 12.12.2001 – II B 5/01, BFH/NV 2002, 812 unter II.1. Für die Erbengemeinschaft: *BFH*, Urt. v. 29.11.1972 – II R 28/67, BStBl. II 1973, 370 unter II.1. Zum Ganzen *Viskorf*, in: Boruttau, § 13 Rn. 75 ff.; *Pahlke*, in: Pahlke/Franz, § 1 Rn. 42 f., § 13 Rn. 21; *Hofmann*, in: Hofmann/Hofmann, § 13 Rn. 1.

⁸⁹ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, S. 70.

⁹⁰ Zum Beispiel ist nach § 78 Nr. 2 AO der Adressat eines Verwaltungsakts »Beteiligter«. Der Steuerschuldner des Einzelsteuergesetzes, an den nach § 155 Abs. 1 S. 1 AO ein Steuerbescheid (d.h. Verwaltungsakt) zu ergehen hat, ist folglich Beteiligter. Soweit einzelne Vorschriften der AO an die Beteiligteigenschaft anknüpfen (z.B. die verschiedene Mitwirkungs- und Auskunftspflichten konstatierenden §§ 90-100 AO), ist der Steuerschuldner somit auch Steuersubjekt im Sinne der Abgabenordnung. Die derivative Buchführungspflicht von Gesellschaften nach § 140 AO ergibt sich daraus, dass die Vorschrift demjenigen die Buchführungspflicht auferlegt, der auch handelsrechtlich hierzu verpflichtet ist (»Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, (...)«). Handelsrechtlich sind jedoch sowohl Personengesellschaften (§ 6 Abs. 1 iVm §§ 238 ff. HGB) als auch Kapitalgesellschaften (§ 13 Abs. 3 GmbHG, § 3 Abs. 1 AktG iVm § 6 Abs. 1, 238 ff. HGB) selbst buchführungspflichtig, sodass sie persönlich nach § 140 AO die Buchführung vollziehen müssen. Die originäre Buchführungspflicht nach § 141 AO knüpft hingegen an die Person des gewerblichen Unternehmers an. Obwohl bei Personengesellschaften »Unternehmer« im Sinne von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG die Gesellschafter sind, soll die Gesellschaft buchführungspflichtig sein (*BFH*, Urt. v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401 unter III.2.b)aa); *Cöster*, in Pahlke/Koenig, § 141 Rn.

5). Für die Person des Steuererklärungsabgabeverpflichteten verweist § 149 Abs. 1 S. 1 AO dynamisch auf die Vorschriften der Einzelsteuergesetze. Verfahrensrechtliches Subjekt einer Außenprüfung und der damit einhergehenden Mitwirkungspflichten ist das Steuersubjekt des materiellen Steuergesetzes, da sich die §§ 193 Abs. 1, 200 AO auf die Person des Steuerpflichtigen, zu dem wiederum der Steuerschuldner zählt (§ 33 Abs. 1 AO), beziehen (vgl. *BFH*, Urt. v. 16.11.1989 – IV R 29/89, BStBl. II 1990, 272 unter 1.a)). Steuersubjekt im Vollstreckungsverfahren ist ebenfalls der materiellrechtliche Steuerschuldner, da §§ 253, 249 Abs. 1 S. 1, 155 Abs. 1 S. 1 AO auf den Adressaten des Steuerbescheids abstellen (klarstellend § 267 AO). Gleiches gilt für den Einspruchsberechtigten (§§ 347, 350, 155 Abs. 1 S. 1 AO). Eine Ausnahme gilt bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung: Hier sind in jedem Fall die Gesellschafter selbst zur Erklärung verpflichtet (§ 181 Abs. 2 AO, vgl. auch *BFH*, Urt. v. 23.08.1994 – VII R 143/92, BStBl. II 1995, 194 unter 1.b)) und zum Einspruch berechtigt (§ 352 AO, vgl. *BFH*, Beschl. v. 03.03.1998 – VIII B 62/97, BStBl. II 1998, 401 unter II.b)aa); kritisch *Herrmann*, DStZ 1998, 87, 91; *Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, S. 70 ff.), d.h. selbst dann, wenn nach dem speziellen Steuergesetz die Gesellschaft Steuerschuldner ist (z.B. im Falle der Grundsteuer bei grundbesitzenden Personengesellschaften, für deren Berechnung Einheitswerte gesondert festgestellt werden müssen, § 181 Abs. 1 Nr. 1 AO iVm § 13 Abs. 1 S. 2 GrStG).

⁹¹ *BFH*, Urt. v. 24.07.1963 – II 8/62, HFR 1964, 20 unter II.1.

⁹² *BFH*, Urt. v. 09.12.1987 – II R 223/83, BStBl. II 1988, 298; *BFH*, Beschl. v. 22.02.2001 – II B 39/00, BStBl. II 2001, 476; *Troll/Eisele*, § 10 Rn. 2.

⁹³ *BFH*, Urt. v. 11.12.1957 – II 5/57 U, BStBl. III 1958, 198; *RFH*, Urt. v. 14.09.1932 – II A 635/31, RStBl. 1932, 1039, 1040.

⁹⁴ *Jatzke*, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Verbrauchsteuerharmonisierung in der Europäischen Union, S. 171 ff. Die Steuerschuldnerschaft von Personengesellschaften lässt sich mittelbar auch den Verbrauchsteuergesetzen entnehmen: Steuerschuldner nach § 14 Abs. 4 Nr. 1 BierStG, § 143 Abs. 6 Nr. 1 BranntwMonG, § 15 Abs. 4 Nr. 1 TabStG, § 11 Abs. 4 Nr. 1 KaffeeStG sind unter anderem der Steuerlagerinhaber. Die hierzu notwendige Erlaubnis wird nur erteilt, wenn der Steuerlagerinhaber – sofern gesetzlich vorgesehen – eine ordnungsgemäße Buchführung durchführt (§ 5 Abs. 1 S. 3 BierStG, § 134 Abs. 1 S. 3 BranntwMonG, § 6 Abs. 1 S. 3 TabStG, § 6 Abs. 1 S. 3 KaffeeStG). Personenhandelsgesellschaften sind selbst (und nicht die Gesellschafter) zur Buchführung verpflichtet (§ 6 Abs. 1 iVm §§ 238 ff. HGB). Folglich müssen Personengesellschaften auch selbst Steuerlagerinhaber und somit Steuerschuldner sein können.

⁹⁵ Siehe oben S. 133 ff.

⁹⁶ Diesen Aspekt greift die Gesetzesbegründung zum GewStG explizit auf (BT-Drs. 7/5458, S. 11; ebenso *BFH*, Beschl. v. 03.05.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 unter C.III.6.b)). Danach sollte der neu eingefügte dritte Satz in § 5 Abs. 1

GewStG, wonach eine gewerbliche Personengesellschaft selbst Schuldner der Gewerbesteuer ist, es ermöglichen, in Fortführung der bereits damals geltenden Verwaltungspraxis Gewerbesteuerbescheide und -messbescheide direkt an die Gesellschaft zu richten.

- ⁹⁷ So wiederum die Gesetzesbegründung zum GewStG (BT-Drs. 7/5458, S. 11). Mit dem gleichen Argument hat auch der BFH die intransparente Besteuerung von Personengesellschaften nach dem UStG begründet (*BFH*, Urt. v. 18.12.1980 – V R 142/73, BStBl. II 1981, 408 unter 3.). Diese seien Steuerschuldner, um einen Zugriff auf das Gesellschaftsvermögen zu ermöglichen, in das der Umsatzsteuerbetrag geflossen ist.
- ⁹⁸ Vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG: »(...)Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen (...)«; *BFH*, Beschl. v. 03.05.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 unter C.III.6.a).
- ⁹⁹ *BFH*, Urt. v. 29.09.1966 – IV 308/64, BStBl. III 1967, 180 unter 2; *BFH*, Urt. v. 01.04.1966 – VI 26/65, BStBl. III 1966, 365; *Reiß*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15 Rn. E28; *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, § 10 Rn. 11.
- ¹⁰⁰ Ebenso *Reiß*, Stbg 1999, 356, 362.
- ¹⁰¹ Die »Problemliste« für den Fall einer intransparenten Besteuerung ließe sich fortsetzen: Ungeklärt bliebe, wie mit vermögensverwaltenden Einkünften bei einer Zebargesellschaft zu verfahren wäre, da diese spätestens auf Ebene des gewerblichen Gesellschafters in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden müssen. Fraglich ist auch, wie die Einhaltung der Drei-Objekt-Grenze zu ermitteln wäre, wenn der Gesellschafter einer grundstücksverwaltenden Gesellschaft nebenbei privat einen gewerblichen Grundstückshandel betreibt oder mehrere beteiligungsidentische Gesellschaften jeweils nur ein Grundstück verkaufen. Schließlich hat eine direkte Besteuerung von Personengesellschaften den Nachteil, dass sie den Handel mit Verlustmänteln ermöglicht. Während der einer natürlichen Person »gehörende«, nicht genutzte Verlustabzug nach § 10d EStG nicht auf andere Personen übertragbar ist, könnten die steuerlichen Verluste einer Gesellschaft durch einfachen Gesellschafteraustausch mittelbar übertragen werden. Eine dem § 8c KStG und § 10a S. 10 Gew-StG entsprechende Bestimmung sieht das EStG nämlich nicht vor.
- ¹⁰² Lediglich § 11 Abs. 1 S. 3 GewStG enthält einen Freibetrag, § 3 Nr. 1 GrEStG eine (in der Praxis allerdings unbedeutende) Freigrenze.
- ¹⁰³ So wohl auch *Hailer*, UVR 1989, 163, 165. Den Aspekt einer funktionsorientierten Auslegung greift auch *BFH*, Urt. v. 29.11.1972 – II R 28/67, BStBl. II 1973, 370 unter II.2. auf: »Der Grundsatz der selbständigen Rechtsträgerschaft der Erbengemeinschaft für das Grunderwerbsteuerrecht findet also dort seine Grenze, wo es das Wesen dieser Gemeinschaft als eines letztlich personenrechtlichen Verhältnisses und der Sinn und Zweck der jeweils in Betracht kommenden Grunderwerbsteuervorschrift fordern.«
- ¹⁰⁴ Siehe oben S. 126.

- ¹⁰⁵ *Meincke*, in: FS Tipke (1995), S. 391, 398; *Lehmann*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 76; a.A. aber *Seer*, in: Tipke/Lang, § 15 Rn. 38; *Daragan (Wohlschlegel)*, ZEV 1998, 367, 370.
- ¹⁰⁶ *Larenz*, Methodenlehre, S. 328; *Tipke*, StRO III, S. 1254; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Rn. 292, 295.
- ¹⁰⁷ Vgl. BT-Drs. 6/3418, S. 72, 75 f.
- ¹⁰⁸ *Larenz*, Methodenlehre, S. 332; *BFH*, Urt. v. 28.04.1970 – II 56/65, BStBl. II 1970, 597; *Tipke*, StRO III, S. 1255 ff., 1240 f.; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Rn. 274 ff.; *Kobor*, Die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz, S. 32 mwN.
- ¹⁰⁹ *Tipke*, StRO III, S. 1240 f.; *Kobor*, Die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz, S. 38.
- ¹¹⁰ *Crezelius*, JbFSt 1990/91, 225, 272.
- ¹¹¹ Die in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG geregelte Ersatzerbschaftsteuer knüpft nicht an eine tatsächliche Vermögensübertragung an, sondern simuliert diese lediglich turnusmäßig, um eine Umgehung der Erbschaftsteuer durch Einsetzung einer kraft Rechtsform nicht sterblichen Familienstiftung zu verhindern.
- ¹¹² Ebenso *Crezelius*, JbFSt 1990/91, 225, 272; *Crezelius*, DStJG 17 (1994), 135, 160; *Seer*, in: Tipke/Lang, § 15 Rn. 1, 37.
- ¹¹³ So auch der *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, BStBl. II 1995, 81, der zur Feststellung der bereicherten Person und des Erwerbers auf die zivilrechtliche Vermögenszuordnung (dort: nach § 718 Abs. 1 BGB) abstellt. Korrespondierend damit hat der *BFH*, Urt. v. 15.07.1998 – II R 82/96, BStBl. II 1998, 630 unter II.1.b) bei der Schenkung durch eine Gesamthand im Hinblick auf § 718 BGB die Vermögenszuständigkeit der Gesellschafter und folglich auch die Entreicherung der Gesellschafter angenommen.
- ¹¹⁴ Siehe oben 1. Teil Fn. 88, 92.
- ¹¹⁵ *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, BStBl. II 1995, 81; *BFH*, Urt. v. 15.07.1998 – II R 82/96, BStBl. II 1998, 630 unter II.1.b).
- ¹¹⁶ Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise vgl. *BVerfG*, Beschl. v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212 unter 1.a.cc); *Pahlke*, in: Pahlke/Koenig, § 4 Rn. 106 ff.; *Englisch*, in: Tipke/Lang, § 5 Rn. 70 ff.
- ¹¹⁷ *BGH*, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056 (= BGHZ 146, 341).
- ¹¹⁸ So auch *FG Münster*, Urt. v. 18.01.2007 – 3 K 2592/05, EFG 2007, 1037; *Gohlisch*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 20 Rn. 23; *Gebel*, Anm. z. *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, UVR 1995, 49, 50; *Halaczinsky*, Anm. z. *FG Münster*, Urt. v. 18.01.2007 – 3 K 2592/05 Erb, UVR 2007, 139; *Zimmermann*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 1521.
- ¹¹⁹ Vgl. die Nachweise in Fn. 20. Soweit ersichtlich hat lediglich das *FG Münster*, Urt. v. 18.01.2007 – 3 K 2592/05, EFG 2007, 1037 auf die Rechtsprechungsänderung des BGH hingewiesen.
- ¹²⁰ *BGH*, Urt. v. 14.11.1983 – II ZR 33/83, NJW 1984, 733, 735; *Zöllner/Noack*, in: Baumbach/Hueck, § 37 Rn. 20; *Lenz*, in: Michalski GmbHG, § 37 Rn. 16;

Altmeppen, in: Roth/Altmeppen GmbHG, § 37 Rn. 14 f.

- ¹²¹ *Hartmann*, DB 1996, 2250, 2255; für die Rechtslage bei Kapitalgesellschaften gleicher Auffassung *Gottschalk*, Leistungen in das Gesellschaftsvermögen einer GmbH, S. 165 f.; auch *Tipke*, StRO II1, S. 753, setzt für die erbrechtliche Bereicherung die tatsächliche Verfügungsmacht voraus.
- ¹²² *Hartmann*, DB 1996, 2250, 2256; ebenso *Kobor*, Die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz, S. 182, 188 f., 201 f.
- ¹²³ *BFH*, Urt. v. 25.10.1995 – II R 67/93, BStBl. II 1996, 160 unter II.2.b); *BFH*, Urt. v. 17.04.1996 – II R 16/93, BStBl. II 1996, 454 unter II.2.; *BFH*, Urt. v. 09.12.2009 – II R 22/08, BStBl. II 2010, 363 unter II.1.a)aa); zuvor bereits *RFH*, Urt. v. 13.12.1922 – VI A 155/21, RFHE 11, 112, 114.
- ¹²⁴ BT-Drs. 17/7524, S. 20 f.; zur Problematik der disquotalen Einlage nach alter Rechtslage vgl. *Viskorf*, JbFSt 2007/2008, 600; *Birnbaum*, ZEV 2009, 125; *Daragan (Wohlschlegel)*, DStR 1998, 1241; *Hübner*, DStR 2007, 1747; *Hartmann*, ErbStB 2008, 35; *Crezelius*, DStJG 22 (1999), 73, 117 ff.; *Viskorf*, Anm. z. *BFH*, Urt. v. 15.03.2007 – II R 5/04, ZEV 2007, 291; *Crezelius*, Anm. z. *BFH*, Urt. v. 17.10.2007 – II R 63/05, ZEV 2008, 154.
- ¹²⁵ BT-Drs. 17/7524, S. 21; Gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 14.03.2012, BStBl. I 2012, 331, Ziff. 3.2.; diese Auffassung entspricht im Wesentlichen der früheren, in R 18 Abs. 4 ErbStG 2003 vertretenen Rechtsauffassung (kritisch hierzu *Viskorf*, DStR 1998, 150; *Viskorf*, JbFSt 2007/2008, 600, 605; *Gebel*, BB 1998, 510, 511 f.), die zwischenzeitlich durch gleichlautende Ländererlasse vom 20.10.2010 (BStBl. I 2010, 1207) aufgegeben worden war.
- ¹²⁶ Siehe oben S. 133 ff.
- ¹²⁷ Ebenso *Hartmann*, DB 1996, 2250, 2253, 2256; *Wälzholz*, in: *Viskorf*, § 3 Rn. 12.
- ¹²⁸ Siehe oben S. 22, 81.
- ¹²⁹ *FG Düsseldorf*, Beschl. v. 26.02.1991 – 4 V 464/91 A (Erb), EFG 1991, 333, 334 (rkr); *Reiter*, BB 1990, 2159, 2160; a.A. *Gebel*, BB 1993, 706, 710; *Gumpp*, UVR 1994, 199, 200; *Lehmann*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 99 f. Zum Argument der günstigen Alternativgestaltung im GrEStG vgl. *BFH*, Urt. v. 25.02.1969 – II 142/63, BStBl. II 1969, 400 unter 2.
- ¹³⁰ Zu den Alternativgestaltungen siehe unten S. 169 ff.
- ¹³¹ *Fischer*, in: H/H/Sp, § 39 AO Rn. 251; *Kruse*, in: Tipke/Kruse, § 39 AO Rn. 87 f.; *Schwarz*, in: Schwarz AO, § 39 Rn. 98.
- ¹³² *BFH*, Urt. v. 07.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237 unter c); *Hartmann*, DB 1996, 2250, 2251 f.; *Pietsch*, UVR 1990, 146, 147; *Kobor*, Die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz, S. 202 f. Anders war die Rechtslage nach der Reichsabgabenordnung von 1919 (RGBl. 1919, 1993), die *RFH*, Urt. v. 12.06.1928 – V e A 242/28, RFHE 23, 282, zugrunde lag. § 80 Abs. 2 S. 1 RAO lautete: »Steht ein Gegenstand mehreren zur gesamten Hand zu, so sind die Beteiligten so zu besteuern, wie wenn sie nach Bruchteilen berechtigt wären.« Die Vorschrift

enthielt keinen dem § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO entsprechenden ausdrücklichen Erforderlichkeitsvorbehalt. Der RFH aaO sah sich wohl deshalb seinerzeit veranlasst, einen Rechtsprechungswechsel zur transparenten Besteuerung zu vollziehen (a.A. zu § 80 Abs. 2 RAO noch *RFH*, Urt. v. 27.09.1922 – VI A 184/21, *StuW* 1922, 1123), obgleich die Rechtsprechung auch schon damals einen ungeschriebenen Erforderlichkeitsvorbehalt angenommen hatte (*RFH*, Urt. v. 09.04.1923 – GrS 4/22, *RFHE* 12, 76, 79; *RFH*, Urt. v. 10.11.1921 – V A 12/21, *RFHE* 7, 207, 210 f.; *RFH*, Urt. v. 03.11.1925 – II A 474/25, *RFHE* 17, 298, 299; *Hartmann*, DB 1996, 2250, 2251). Der *BFH*, Urt. v. 22.06.1960 – II 256/57 U, *BStBl.* III 1960, 358, führte die transparente Besteuerung mit Hinweis auf § 11 Ziff. 5 StAnpG (RGrBl. I 1934, 925) fort. § 11 Nr. 5 **S. 1** StAnpG lautete: »Für die Zurechnung bei der Besteuerung gelten, soweit nichts anderes bestimmt ist, die folgenden Vorschriften: (...) Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten so zugerechnet, als wären die Beteiligten nach Bruchteilen berechtigt.« Bis auf die allgemeine Subsidiaritätsklausel (»soweit nichts anderes bestimmt ist«) enthielt die Vorschrift somit auch keinen expliziten Erforderlichkeitsvorbehalt. Vgl. auch *Hartmann*, DB 1996, 2250, 2252.

¹³³ Siehe oben S. 130 ff.

¹³⁴ So z.B. durch *Meincke*, Anm. z. *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, *JZ* 1995, 1075, 1076; *Hollatz*, *DStR* 1995, 589, 591; *Gohlisch*, in: *Daragan/Halaczinsky/Riedel*, § 20 Rn. 23; *Hartmann*, *UVR* 1996, 39, 44; *Kobor*, *Die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz*, S. 198.

¹³⁵ *BGH*, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, *NJW* 2001, 1056, 1060 (= *BGHZ* 146, 341); *BGH*, Urt. v. 24.02.2003 – II ZR 385/99, *NJW* 2003, 1445; *Habersack*, *BB* 2001, 477, 478; *Wertenbruch*, *NJW* 2002, 324, 328; wohl auch *K. Schmidt*, *NJW* 2003, 1897, 1903 f.; a.A. *Ulmer/Schäfer*, in: *MünchKommBGB*, § 718 Rn. 46 f.; *Ulmer*, in: *MünchKommBGB*, § 705 Rn. 306 mwN (Rechtsfähigkeit nur für Gesellschaften mit Identitätsausstattung).

¹³⁶ So im Fall des *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, *BStBl.* II 1995, 81, in dem die Mutter durch notariell beurkundeten Schenkungsvertrag »ihren Söhnen A und C als Gesellschaft bürgerlichen Rechts« zwei Grundstücke schenkte. Ähnlich *FG Düsseldorf*, *Beschl.* v. 26.02.1991 – 4 V 464/91 A (Erb), *EFG* 1991, 333 (rkr), wo der Vater an seine beiden Kinder ein Grundstück »in Gesellschaft bürgerlichen Rechts« übertrug und diese mit gleicher Urkunde die Gesellschaft gründeten.

¹³⁷ *RFH*, Urt. v. 28.10.1921 – I a A 101/21, *RFHE* 7, 192, 196 f.; *RFH*, Urt. v. 13.12.1922 – VI A 155/21, *RFHE* 11, 112, 114; *BFH*, *Beschl.* v. 09.06.1997 – GrS 1/94, *BStBl.* II 1998, 307 unter C.III.; *Groh*, in: *GS Knobbe-Keuk* (1997), S. 433, 437; *Wälzholz*, in: *Viskorf*, § 3 Rn. 11; *Jestädt*, *StBp* 1994, 94, 96; *Gumpp*, *UVR* 1994, 199, 201. Für den umgekehrten Fall – Schenkung durch eine Gesellschaft – siehe *RFH*, Urt. v. 02.10.1919 – II A 244/19, *RFHE* 1, 197, 198: Je nach Absicht der Beteiligten kann entweder eine Zuwendung seitens der Gesellschaft vorliegen oder eine Entnahme durch die Gesellschafter mit anschließender Schenkung seitens der Gesellschafter an den Dritten. Kritisch *Gebel*, *BB* 1993, 706, 710.

- ¹³⁸ *BGH*, Urt. v. 08.12.1982 – IV a ZR 94/81, NJW 1983, 672, 673 (= BGHZ 86, 41); *BGH*, Urt. v. 07.10.1992 – IV ZR 160/91, NJW 1993, 256, 256; *Busche*, in: MünchKommBGB, § 133 Rn. 11; *Larenz/Wolf*, BGB AT, § 28 Rn. 94 ff.; vgl. auch *Groh*, in: GS Knobbe-Keuk (1997), S. 433, 450.
- ¹³⁹ So wohl auch *RFH*, Urt. v. 13.12.1922 – VI A 155/21, RFHE 11, 112, 114.
- ¹⁴⁰ Dies nehmen an: *Groh*, in: GS Knobbe-Keuk (1997), S. 433, 437, 447, 451; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 1014 f.; *Pietsch*, UVR 1990, 146, 148. Auch das *FG Düsseldorf*, Beschl. v. 26.02.1991 – 4 V 464/91 A (Erb), EFG 1991, 333, 334 (rkr), hat die Möglichkeit einer Auflagenschenkung erwogen, ohne allerdings zu den Rechtsfolgen Stellung zu beziehen.
- ¹⁴¹ *Gebel*, BB 1993, 706, 710; *Zimmermann*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 1522.
- ¹⁴² *FG Rheinland-Pfalz*, Urt. v. 15.10.1992 – 4 K 2913/90, EFG 1993, 390 (rkr).
- ¹⁴³ *Gebel*, BB 1993, 706, 711; *Streck/Schwedhelm/Olbing*, DStR 1994, 1441, 1445; wohl auch *Jestädt*, StBp 1994, 94, 96; zweifelnd *Hollatz*, DStR 1995, 589, 592.
- ¹⁴⁴ *BFH*, Urt. v. 13.10.1993 – II R 92/91, BStBl. II 1994, 128 unter II.1.; *BFH*, Beschl. v. 22.12.2004 – II B 166/03, BFH/NV 2005, 705 unter II.2.b); *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 7 Rn. 237, 239.
- ¹⁴⁵ *Gebel*, BB 1993, 706, 710.
- ¹⁴⁶ Ebenso *Lehmann*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 101; a.A. *Hollatz*, DStR 1995, 589, 592.
- ¹⁴⁷ Für eine Übertragung: *FG Düsseldorf*, Beschl. v. 26.02.1991 – 4 V 464/91 A (Erb), EFG 1991, 333, 334 (rkr); *Hollatz*, DStR 1995, 589, 592; *Reiter*, BB 1990, 2159, 2160; *Wessing*, in: FS Havermann (1995), S. 757, 775; *Petzoldt*, MittRhNotK 1989, 190, 191. In Betracht ziehend: *Meincke*, Anm. z. *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, JZ 1995, 1075, 1076. Dagegen: *FG Nürnberg*, Urt. v. 19.09.1996 – IV 58/95, EFG 1997, 422, 424 (aufgehoben durch *BFH*, Urt. v. 15.07.1998 – II R 82/96, BStBl. II 1998, 630); *Gebel*, BB 1993, 706, 709 f.; *Gumpp*, UVR 1994, 199, 200; *Meincke* 9, § 1 Rn. 6; *Ebeling*, BB 1989, 1865, 1867 f.; *Spiegelberger*, Vermögensnachfolge, Rn. 213.
- ¹⁴⁸ *BFH*, Urt. v. 19.02.1953 – II 223/52 S, BStBl. III 1953, 95; *BFH*, Urt. v. 25.03.1959 – II 30/57 U, BStBl. III 1959, 238; *BFH*, Urt. v. 31.10.1963 – II 155/60 U, BStBl. III 1963, 579; *BFH*, Urt. v. 21.03.1968 – II 109/64, BStBl. II 1968, 619; *BFH*, Urt. v. 25.02.1969 – II 142/63, BStBl. II 1969, 400; *BFH*, Urt. v. 27.10.1970 – II 72/65, BStBl. II 1971, 278; *BFH*, Urt. v. 20.12.1972 – II R 84/67, BStBl. II 1973, 365; *BFH*, Urt. v. 04.06.1975 – II R 87/66, BStBl. II 1975, 887; *BFH*, Urt. v. 17.12.1975 – II R 35/69, BStBl. II 1976, 465; *BFH*, Urt. v. 21.11.1979 – II R 96/76, BStBl. II 1980, 217; *BFH*, Urt. v. 12.12.1979 – II R 79/75, BStBl. II 1980, 220; *BFH*, Urt. v. 10.02.1982 – II R 152/80, BStBl. II 1982, 481; *BFH*, Beschl. v. 26.02.2003 – II B 202/01, BStBl. II 2003, 528; *FG Baden-Württemberg*, Urt. v. 03.12.2003 – 5 K 243/03, EFG 2004, 364 (rkr); *Meßbacher-Hönsch*, in: Boruttau, § 3 Rn. 33 ff., 427 f.

- 149 Siehe oben S. 147.
- 150 *RFH*, Urt. v. 10.07.1925 – II A 320/25, *RFHE* 17, 40, 44; *RFH*, Urt. v. 18.06.1942 – II 42/42, *RFHE* 52, 38, 43; *BFH*, Urt. v. 04.05.1951 – II 68/51 S, *BStBl.* III 1951, 116; *BFH*, Urt. v. 11.11.1953 – II 167/53 S, *BStBl.* III 1953, 372.
- 151 *BFH*, Urt. v. 21.03.1968 – II 109/64, *BStBl.* II 1968, 619.
- 152 *BFH*, Urt. v. 25.03.1959 – II 30/57 U, *BStBl.* III 1959, 238.
- 153 *BFH*, Urt. v. 27.10.1970 – II 72/65, *BStBl.* II 1971, 278.
- 154 *BFH*, Urt. v. 17.12.1975 – II R 35/69, *BStBl.* II 1976, 465; *BFH*, Urt. v. 20.12.1972 – II R 84/67, *BStBl.* II 1973, 365; *BFH*, Urt. v. 04.06.1975 – II R 87/66, *BStBl.* II 1975, 887; *BFH*, Urt. v. 21.11.1979 – II R 96/76, *BStBl.* II 1980, 217; *BFH*, Urt. v. 10.02.1982 – II R 152/80, *BStBl.* II 1982, 481; *BFH*, Beschl. v. 26.02.2003 – II B 202/01, *BStBl.* II 2003, 528.
- 155 *BFH*, Urt. v. 21.03.1968 – II 109/64, *BStBl.* II 1968, 619.
- 156 Der Begriff der Interpolation entstammt der Mathematik und bezeichnet das Errechnen von unbekannten Zwischenwerten anhand bekannter Umgebungswerte. Im Bereich der Rechtswissenschaften soll er eine auf zwei verschiedenen gesetzlichen Wertungen oder Vorschriften aufbauende lückenfüllende Rechtsfortbildung ausdrücken (vgl. *Meßbacher-Hönsch*, in: *Boruttau*, § 3 Rn. 33, 39 ff.).
- 157 Die §§ 5, 6 GrEStG gehen auf die §§ 5, 6 GrEStG 1940 (RGBl. I 1940, 585) zurück. Die Gesetzesbegründung zum GrEStG 1940 (RStBl. 1940, 398) rechtfertigt das Absehen von der Besteuerung mit der Vermögensträgerschaft der Gesamthänder (traditionelle Gesamthandslehre) und der daraus resultierenden Härte im Falle der vollen Besteuerung bei der Umwandlung von Bruchteilsin Gesamthandseigentum: »Träger der gemeinschaftlichen Rechte und Pflichten sind die an der Gemeinschaft beteiligten Personen. (...) Die Überführung eines Grundstücks aus dem Privatvermögen einer oder mehrerer an der Gemeinschaft beteiligten Personen in das gemeinschaftliche Vermögen vollzieht sich in denselben rechtlichen Formen, die für den Übergang zwischen verschiedenen Rechtssubjekten gelten. (...) Schon das Grunderwerbsteuergesetz von 1919 ging aber davon aus, daß die Erhebung der vollen Steuer bei diesen Rechtsvorgängen für die Betroffenen eine Härte darstelle.«
- 158 So auch *Lehmann*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 96.
- 159 Gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 14.03.2012, *BStBl.* I 2012, 331, Ziff. 6.4.; vgl. auch *Höne*, *UVR* 2012, 10, 15 mit Berechnungsbeispiel.
- 160 BT-Drs. 17/6263, S. 83.
- 161 BT-Drs. 17/6263, S. 83; kritisch zur Steuerbarkeit der vGA an den Gesellschafter *Crezelius*, *ZEV* 2011, 393, 396 und *Korezkij*, *DStR* 2012, 163, 166.
- 162 A.A. wohl *Jülicher*, in: *Troll/Gebel/Jülicher*, § 15 Rn. 184. In den Fällen einer Zuwendung an eine Kapitalgesellschaft kommt es auch nicht über § 7 Abs. 8

ErbStG stets zu einem Abstellen auf die Verwandtschaftsverhältnisse der beteiligten natürlichen Personen, da § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG anwendbar bleiben soll, wenn die Leistung auf eine unmittelbare Bereicherung der Kapitalgesellschaft abzielt (Gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 14.03.2012, BStBl. I 2012, 331, Ziff. 3.2.).

- ¹⁶³ *FG Düsseldorf*, Beschl. v. 26.02.1991 – 4 V 464/91 A (Erb), EFG 1991, 333, 334 (rkr); *Groh*, in: GS Knobbe-Keuk (1997), S. 433, 437, 441, 447, 451; *Ebeling*, BB 1989, 1865, 1867; *Crezelius*, DStJG 17 (1994), 135, 161; *Wessing*, in: FS Havermann (1995), S. 757, 770; *Reiter*, BB 1990, 2159, 2161; *Meincke* 9, § 1 Rn. 7; *Petzoldt*, MittRhNotK 1989, 190, 191; *Jestädt*, StBp 1994, 94, 96; *Schmitz*, DStR 1993, 497, 500; *Streck/Schwedhelm/Olbing*, DStR 1994, 1441, 1445; *Pietsch*, UVR 1990, 146, 148; *Spiegelberger*, Vermögensnachfolge, Rn. 214, 215 f.
- ¹⁶⁴ *Reiter*, BB 1990, 2159, 2161; *Langenfeld*, ZEV 1995, 157, 158; *Wessing*, in: FS Havermann (1995), S. 757, 770; *Schuck*, Anm. z. *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, DNotZ 1995, 302, 303; *Ebeling*, Redebeitrag in: JbFSt 1995/96, 519; vgl. auch *FG Rheinland-Pfalz*, Urt. v. 15.10.1992 – 4 K 2913/90, EFG 1993, 390, 390 (rkr).
- ¹⁶⁵ *Reiter*, BB 1990, 2159, 2161; a.A. *Langenfeld*, ZEV 1995, 157, 158; *Spiegelberger*, Vermögensnachfolge, Rn. 214; offen lassend *FG Rheinland-Pfalz*, Urt. v. 15.10.1992 – 4 K 2913/90, EFG 1993, 390, 390 (rkr).
- ¹⁶⁶ *Korn*, Anm. z. *FG Rheinland-Pfalz*, Urt. v. 15.10.1992 – 4 K 2913/90, KöSDI 1993, 9430; *Jestädt*, StBp 1994, 94, 96; *Langenfeld*, ZEV 1995, 157, 158; *Spiegelberger*, Vermögensnachfolge, Rn. 218 f.
- ¹⁶⁷ Diese Einlage erfolgt zwar disquotale, d.h. ohne dass die anderen Gesellschafter ihrerseits eine ihrem Anteil entsprechende Einlage leisten, führt aber nicht zur Annahme einer freigiebigen Zuwendung an die Mitgesellschafter oder die Gesellschaft nach § 7 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 8 S. 1 ErbStG, wenn der Gesellschafter im Gegenzug für die Einlage Gesellschaftsrechte erhält. Wird die Einlage bei einer Personengesellschaft dem Kapitalkonto des Zuwendenden gutgeschrieben bzw. erhält der Zuwendende bei einer Kapitalgesellschaft im Rahmen der Kapitalerhöhung neue Geschäftsanteile, kommt es zu keiner mittelbaren Bereicherung der Mitgesellschafter oder Anteilswerterhöhung. Die Einlage ist folglich nicht nach dem ErbStG steuerbar.
- ¹⁶⁸ So auch *Gohlisch*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 20 Rn. 23; *Gebel*, Anm. z. *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, UVR 1995, 49, 50; *Geck*, KöSDI 2013, 18290, 18291; *Geck/Messner*, ZEV 2007, 373, 377; *Hartmann*, UVR 1996, 39, 44; *Halaczinsky*, Anm. z. *FG Münster*, Urt. v. 18.01.2007 – 3 K 2592/05 Erb, UVR 2007, 139; *Zimmermann*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 1521; *Hübner*, in: Viskorf1, § 3 Rn. 9.

3. Teil. Die Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuern

§ 1. Einführung

Kommt es zu einem Erbfall, so wird der erbrechtliche Erwerb steuerlich in der Regel abschließend durch die Erbschaftsteuer erfasst. Er unterliegt grundsätzlich keinen weiteren Steuern, insbesondere nicht den Ertragsteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer). Denn die ertragsteuerlichen Tatbestände beziehen Erbschaften nicht explizit in ihren Anwendungsbereich ein. So sind beispielsweise alle nach dem EStG steuerbaren Vermögenszuwächse enumerativ in § 2 Abs. 1 EStG aufgezählt. Der Erwerb von Todes wegen ist nicht im Einkünftekatalog enthalten und deshalb grundsätzlich auch nicht einkommensteuerbar. Gleiches gilt für die Körperschaftsteuer. Da § 8 Abs. 1 S. 1 KStG für die körperschaftsteuerbaren Einkunftsarten auf den Einkünftekatalog des § 2 Abs. 1 EStG verweist, ist der erbrechtliche Erwerb ebenso wenig körperschaftsteuerbar, wie er der Einkommensteuer unterliegt. Handelt es sich beim erbrechtlichen Erwerb um keinen einkommen- oder körperschaftsteuerbaren Gewinn, kann insoweit auch keine Gewerbesteuer anfallen (§§ 6, 7 Abs. 1 S. 1 GewStG). In den meisten Situationen wird ein Erbfall daher nur Erbschaftsteuer auslösen. Zumindest für die typischen erbrechtlichen Fallgestaltungen lässt sich somit sagen, dass sich die Erbschaftsteuer und die Ertragsteuern gegenseitig ausschließen.

Trotz dieses grundsätzlichen Ausschlussverhältnisses kann es in bestimmten Konstellationen dazu kommen, dass ein erbrechtlicher Vorgang nicht nur den Tatbestand der Erbschaftsteuer, sondern zusätzlich einen oder mehrere ertragsteuerliche Tatbestände verwirklicht. Da in diesen Fällen zwei oder mehrere verschiedene Steuertatbestände

aufeinander treffen, die den Erwerbsvorgang gleichzeitig steuerlich belasten, lässt sich von einer steuerlichen Doppel- oder Mehrfachbelastung sprechen.

§ 2. Der Begriff der steuerlichen Doppelbelastung

Um sich dem Thema der Doppelbelastung durch Erbschaft- und Ertragsteuern zu nähern, erscheint es sinnvoll, vorab ein terminologisches Fundament zu legen und einen grundsätzlichen Überblick über die unterschiedlichen Erscheinungsformen steuerlicher Mehrfachbelastungen zu geben.

A. Die Abgrenzung der Doppel-/Mehrfachbelastung von der Doppel-/Mehrfachbesteuerung

Während in den Anfängen des 20. Jahrhunderts auf dem Gebiet der Steuerkonkurrenzlehre noch eine rege Begriffsvielfalt herrschte¹, hat sich in den letzten Jahrzehnten eine mehr oder minder eindeutige Begriffsbildung vollzogen. Gemeinhin wird in der Rechtswissenschaft heute zwischen der Doppel- und Mehrfachbesteuerung einerseits sowie der Doppel- und Mehrfachbelastung andererseits unterschieden. Dabei versteht man unter Doppelbesteuerung oder -belastung das Aufeinandertreffen zweier verschiedener Steuern, unter einer Mehrfachbesteuerung oder -belastung das Nebeneinander von mehr als zwei oder einer unbestimmten Vielzahl verschiedener Steuern.² Das Präfix »Doppel-« oder »Mehrfach-« beschreibt somit die Anzahl der parallel verwirklichten Steuern, wobei die Vorsilbe »Mehrfach-« auch als Oberbegriff Verwendung findet.³ Im Unterschied dazu kennzeichnen die Begriffsbestandteile »-belastung« und »-besteuerung«, ob es sich um eine Steuerkumulation handelt, die von verschiedenen unabhängigen Abgabengewalten ausgeht oder innerhalb der Hoheitssphäre einer einzigen Abgabengewalt auftritt. Herrschend wird insoweit zwischen internationaler Doppel- oder Mehrfachbesteuerung, bei der Steueransprüche verschiedener Völkerrechtssubjekte aufeinander treffen, und nationaler Doppel- oder Mehrfachbelastung, bei der eine Abgabengewalt einen Sachverhalt mit mehr als nur einer Steuer belegt,

differenziert.⁴

B. Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Doppel- und Mehrfachbelastung

Jede innerstaatliche Mehrfachbelastung ist Folge einer Steuerkollision, die zu den charakteristischen Merkmalen eines Vielsteuersystems gehört, in dem der Staat sich durch mehr als eine Steuer finanziert.⁵ Steuerkollisionen sind daher auch dem deutschen Steuerrecht nicht fremd. Paradigmatisch sind insbesondere das Hinzutreten der Gewerbesteuer zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer sowie die Kumulation von Umsatzsteuer und den besonderen Verbrauchsteuern. Untechnisch gesprochen kommt es zu Steuerkollisionen, wenn in einem konkreten Fall mehrere Steuergesetze jeweils unabhängig voneinander eingreifen, sich die Tatbestände mehrerer Gesetze bildlich gesprochen überlappen oder überschneiden.⁶ Die Steuerkonkurrenz besitzt insofern strukturelle Ähnlichkeiten mit den Konkurrenzen im Strafrecht oder der Anspruchsgrundlagenkonkurrenz im Zivilrecht.⁷

Jenseits des Begriffsbildes zweier sich überschneidender Kreise gestaltet sich die exakte Definition der Mehrfachbelastung jedoch schwierig. Dies liegt nicht zuletzt daran, dass die Erscheinungsformen steuerlicher Mehrfachbelastungen vielfältig sind und sich nur schwer in ein enges begriffliches Korsett einfügen lassen. Die folgenden Beispielsfälle enthalten typische Sachverhalte, in denen üblicherweise vom Vorliegen einer steuerlichen Mehrfachbelastung gesprochen wird.

Beispielsfall 1: E ist gewerblicher Einzelkaufmann. Er zahlt auf die Gewinne aus seinem Gewerbebetrieb Einkommensteuer und Gewerbesteuer.

Beispielsfall 2: A ist Angestellter, leidenschaftlicher Fernsehkonsument und Raucher. Auf sein Angestelltengehalt zahlt er Einkommensteuer. Am Kiosk zahlt er auf die Fernsehzeitschrift Umsatzsteuer, auf die Schachtel Zigaretten Umsatzsteuer und (auf ihn verdeckt übergewälzte) Tabaksteuer.

Beispielsfall 3: V ist Eigentümer und Vermieter einer Immobilie. Auf seine Vermietungseinkünfte zahlt er Einkommensteuer. Als Eigentümer

des Grundstücks zahlt er zusätzlich Grundsteuer.

Beispielsfall 4: E erbt von seinem verstorbenen Vater eine nach § 17 EStG steuerverstrickte GmbH-Beteiligung, die stille Reserven enthält. E zahlt auf Grundlage des gemeinen Anteilswerts (und somit auch auf die stillen Reserven) Erbschaftsteuer (§ 12 Abs. 2 ErbStG iVm §§ 11, 199 ff. BewG). Kurz danach veräußert E die Beteiligung und erzielt auf Grundlage der fortgeschriebenen historischen Anschaffungskosten einen nach § 17 EStG einkommensteuerbaren Veräußerungsgewinn (der sich wiederum auf die stillen Reserven erstreckt).

Beispielsfall 5: G ist Alleingesellschafter einer GmbH. Auf ihre Gewinne zahlt die GmbH Körperschaftsteuer. Möchte G den nachsteuerlichen Gewinn in sein Privatvermögen überführen, zahlt er auf die Ausschüttungen Einkommensteuer (wahlweise Abgeltungsteuer oder Teileinkünftebesteuerung, § 32d Abs. 1, 2 Nr. 3 iVm § 3 Nr. 40 [S. 1](#) lit. d EStG).

Herrschend wird die Mehrfachbelastung heute in Anlehnung an den Begriff der Doppelbesteuerung definiert. Eine Doppelbesteuerung wird nach übereinstimmender Lehre angenommen, wenn zwei oder mehrere souveräne Staaten von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand im gleichen Zeitraum eine gleichartige Steuer erheben.⁸ Davon abgeleitet soll eine Mehrfachbelastung vorliegen, wenn eine einzelne Abgabengewalt bei derselben Person (Steuersubjekt) den gleichen Steuergegenstand (Steuerobjekt) mehrfach besteuert.⁹ Oder anders ausgedrückt: Eine Identität von Abgabengewalt, Steuerobjekt und Steuersubjekt gegeben ist. Wie zu zeigen sein wird, ist diese Definition jedoch nicht allgemeingültig, da sie nur einen Teil der Konstellationen mit steuerlichen Mehrfachbelastungen erfasst. Sie bedarf daher einer Revision.

I. Identität der Abgabengewalt

Zutreffend ist, dass Mehrfachbelastungen durch den Zugriff verschiedener Steuern derselben Abgabengewalt gekennzeichnet sind. Durch dieses Kriterium lassen sich die nationalen von den internationalen Sachverhalten, die unter den Begriff der Doppel- oder

Mehrfachbesteuerung fallen, abgrenzen.

Aus dieser Abgrenzungsfunktion heraus ist auch der Begriff der Abgabengewalt zu definieren: Als Abgabengewalten qualifizieren alle selbständigen staatlichen Völkerrechtssubjekte. Partielle, unselbständige Völkerrechtssubjekte wie die Bundesländer sind keine Abgabengewalten im vorliegenden Sinne, auch wenn sie begrenzte Steuergesetzgebungshoheit¹⁰ im Rahmen der konkurrierenden Gesetzgebung und auf dem Gebiete der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern besitzen (Art. 105 Abs. 2, 2a GG). Treffen also eine vom Bund und eine von einem Land erhobene Steuer aufeinander, kann es genauso zu einer Doppelbelastung kommen, wie wenn zwei Bundessteuern miteinander konkurrieren. Das Tatbestandsmerkmal der identischen Abgabengewalt ist im Ergebnis daher gleichbedeutend mit dem Zusammentreffen verschiedener Steuern innerhalb einer nationalen Steuerrechtsordnung.¹¹

II. Identität von Steuergegenstand, Steuerquelle, Einkunftsquelle oder Steuersubstrat?

1. Steuergegenstand

Während sich die tatbestandlichen Konturen der Abgabengewalt und des Steuersubjekts zumindest in ihrem Kern aus der Terminologie selbst erklären, ist der in der Lehre anzutreffende Begriff des Steuergegenstands bzw. des Steuerobjekts in seiner inhaltlichen Bedeutung vergleichsweise unklar. Üblicherweise versteht man unter dem Steuergegenstand diejenigen Handlungen, Vorgänge, Zustände oder Ereignisse, an die eine Steuer anknüpft bzw. die einen Steueranspruch auslösen.¹² Steuergegenstand der Umsatzsteuer wäre danach das Ausführen einer Lieferung oder Leistung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG), z.B. der Abschluss eines Kaufvertrags. Steuergegenstand der Kaffeesteuer wäre das Inverkehrbringen von Kaffee (§§ 1 Abs. 1, 11 Abs. 1 KaffeeStG) und Steuergegenstand der Einkommensteuer die wirtschaftliche Betätigung des Steuerpflichtigen (§ 2 Abs. 1 iVm §§ 13 ff. EStG). Tatsächlich findet der Begriff des Steuergegenstands mit dieser Bedeutung auch im Gesetz

Verwendung. Wenn der mit »Steuergegenstand« überschriebene § 2 GrStG den Grundsbesitz zum Steuergegenstand erklärt, wird damit auf einen dem Steuerpflichtigen zuzurechnenden Zustand abgestellt, nämlich auf das Grundstückseigentum.¹³ Bei der Gewerbesteuer kommt es auf ein tatsächliches Verhalten, das Betreiben eines Gewerbebetriebs an (§ 2 Abs. 1 GewStG). Auch der erste Abschnitt des Umsatzsteuergesetzes stellt unter der Überschrift »Steuergegenstand und Geltungsbereich« auf tatsächliche Vorgänge ab (Umsätze, Einfuhr und innergemeinschaftliche Erwerbe, §§ 1 ff. UStG). Daneben existieren zahlreiche weitere gesetzliche Beispiele.¹⁴ In den Steuergesetzen wird unter dem Begriff des Steuergegenstands somit grundsätzlich das jeweils steuerauslösende tatsächliche Ereignis verstanden.

Als Tatbestandsmerkmal für den Begriff der steuerlichen Mehrfachbelastung ist diese Definition allerdings zu eng. Mit ihrer Anknüpfung an die Identität des steuerauslösenden Vorgangs ist sie zu formalistisch und greift den entscheidenden Aspekt – die mehrfache wirtschaftliche Belastung eines regelmäßig mehraktigen Geschehens und die Wirkung der Steerkumulation für den Steuerpflichtigen – nicht auf. Bestimmte Konstellationen, in denen die Wirkungen einer Doppelbelastung vorliegen, werden begrifflich nicht erfasst. Zwar würde nach diesem engen Steuergegenstandsbegriff beispielsweise die Besteuerung des Einzelkaufmanns mit Einkommensteuer und Gewerbesteuer (Beispielsfall 1) eine Doppelbelastung darstellen, da beide Steuertatbestände durch das gleiche Ereignis (Betreiben des Gewerbebetriebs) verwirklicht werden. Die Besteuerung des Einkommenserwerbs mit Einkommensteuer und die der anschließenden Einkommensverwendung mit Umsatzsteuer (Beispielsfall 2) belastet den Steuerpflichtigen wirtschaftlich allerdings ebenso doppelt – auch wenn beide Steuern an verschiedene tatsächliche Handlungen anknüpfen (Erwerbstätigkeit, Verkehrsgeschäft). Obwohl EStG und UStG nicht gleichzeitig und daher in Bezug auf die beiden steuerauslösenden Einzelakte auch nicht »doppelt« eingreifen, wird das Erworbene des Steuerpflichtigen zweifach erfasst, nämlich einmal im Zeitpunkt des Erwerbs und ein weiteres mal bei seiner (vorprogrammierten¹⁵) Verwendung. Eine Doppelbelastung liegt auch in der Belastung des Vermieters mit Einkommen- und Grundsteuer (Beispielsfall 3), obwohl die

Einkommensteuer die entgeltliche Überlassung der Mietsache, die Grundsteuer hingegen das Innehaben des Grundstückseigentums besteuert. Entscheidend für das Vorliegen einer Doppelbelastung ist somit nicht, ob verschiedene Steuergesetze an einen identischen tatsächlichen Vorgang anknüpfen.¹⁶ Ein solches Anknüpfungsmoment wäre ähnlich willkürlich wie das Abstellen auf die formalen Aspekte der Steuererhebungstechnik (direkte oder indirekte Steuern) oder der Ertragshoheit (Bund, Land, Gemeinden).

Richtigerweise sind stattdessen die wirtschaftlichen Folgen der Steuerkumulation ins Zentrum der Betrachtungen zu rücken.¹⁷ Entscheidend ist nicht, dass die Steuern an dasselbe Ereignis anknüpfen oder zeitgleich entstehen, sondern dass ein zusammenhängendes, normativ einheitliches Gesamtgeschehen, das auch aus mehreren steuerlich relevanten Teilhandlungen bestehen kann, mehrfach besteuert wird. Die Schwierigkeit besteht darin, jenes Moment zu bestimmen, das die einzelnen relevanten Geschehensabläufe zu einem Gesamtgeschehen verklammert. Es muss die Fälle, in denen zeitlich gestaffelt ausgelöste Steuern den Berechtigten doppelt wirtschaftlich treffen, von solchen trennen, in denen dies nicht der Fall ist. Als potentielle alternative Abgrenzungskriterien kommen hierfür die Identität von Steuerquelle, Einkunftsquelle und Steuersubstrat in Betracht.

2. Steuerquelle

Die »Steuerquelle« soll in diesem Zusammenhang den Vermögensbestand bzw. den Fundus bezeichnen, aus dem das Steuergesetz die Steuerzahlung »schöpft«.¹⁸ Die Steuerquelle dient als finanzielle Ressource zur Begleichung der Steuerschuld und wird durch die Steuerzahlung wertmäßig vermindert. So verstanden existiert für jeden Steuerpflichtigen nur eine einzige Steuerquelle: sein Gesamtvermögen, d.h. das im Laufe seines Lebens gespeicherte Einkommen im weitesten Sinne.¹⁹ Denn vom Steuerpflichtigen werden sämtliche Steuern, da sie ihm lediglich eine abstrakte Geldleistungspflicht auferlegen (und nicht Zugriff auf einen konkreten Vermögensgegenstand nehmen), aus seinem Gesamtvermögen geleistet. Auch laufendes Einkommen geht zunächst in das

Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen über, bevor es für Konsumzwecke oder zur Steuerzahlung verwendet werden kann.²⁰ Da die Bildung des Gesamtvermögens das Resultat verschiedenster historischer Einkommensvorgänge ist, stellt TIPKE zu Recht fest, dass jede Steuer in irgendeiner Form das gespeicherte Einkommen besteuert und man daher sämtliche Steuern als Einkommensteuern im weitesten Sinne auffassen kann.²¹ Als Bindeglied zwischen Steuerpflichtigem und Fiskus ist das Gesamtvermögen Einkommensfundus und Steuerquelle zugleich. Greifen jedoch sämtliche Steuern auf dieselbe Steuerquelle zu, kann die Identität der Steuerquelle nicht Abgrenzungsmerkmal für das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Doppelbelastung sein.²² Die Steuerquelle ist insoweit ohne Bedeutung.

3. Einkunftsquelle

Stattdessen könnte die Identität der »Einkunftsquelle« entscheidend sein. Einkunftsquellen sind alle Sachen, Sachinbegriffe, Tätigkeiten oder Rechte, deren Verwertung beim Steuerpflichtigen zu Einkünften führt (z.B. die vermietete Immobilie, der Gewerbebetrieb, die freiberufliche Tätigkeit oder der Gesellschaftsanteil, der zur Gewinnausschüttung berechtigt). Dabei ist der Begriff der Einkünfte im vorliegenden Kontext umfassend zu verstehen: Erfasst sind sämtliche Vermögenszuwächse einer Person. Auf das Merkmal der Beständigkeit oder Stetigkeit (wie es der Quellentheorie zugrunde liegt) kommt es nicht an – auch einmalige Vermögenserwerbe stellen Einkünfte dar. Ob ein Vermögenszuwachs unter einen Steuertatbestand subsumierbar und somit steuerbar ist, ist ebenso unbeachtlich (auch Lotteriegewinne sind daher Einkünfte im vorliegenden Sinne).

Als Abgrenzungsmerkmal besitzt der Begriff der Einkunftsquelle im Vergleich zum Steuergegenstand den Vorteil, dass er nicht davon abhängig ist, wie der Gesetzgeber die Steuertatbestände formuliert. Darüber hinaus wird in den meisten Doppelbelastungskonstellationen tatsächlich auch dieselbe Einkunftsquelle besteuert. Wie Beispielsfall 5 demonstriert, allerdings nicht ausnahmslos: Dort erfassen sowohl die Körperschaftsteuer als auch die Einkommensteuer verschiedene Einkunftsquellen (die Unternehmenstätigkeit einerseits, den Gesellschaftsanteil andererseits),

obwohl das wirtschaftliche Ergebnis der GmbH erkennbar doppelt steuerlich belastet wird. Es zeigt sich, dass der Begriff der Einkunftsquelle mit seiner unmittelbaren Anknüpfung an den Einkünftebezieher zu stark personenbezogen ist. Als Abgrenzungskriterium ist die Einkunftsquelle deshalb zu eng und zur Feststellung von Mehrfachbelastungen untauglich.

4. Steuersubstrat

Möglicherweise hängen Doppelbelastungen stattdessen mit der Identität des »Steuersubstrats« zusammen.²³ Das Steuersubstrat lässt sich als Subkategorie der Steuerquelle verstehen. Im Gegensatz zum abstrakten Gesamtvermögen, das die Steuerquelle bildet, beschreibt das Steuersubstrat den aus einem bestimmten Wertschöpfungsvorgang resultierenden, im Gesamtvermögen enthaltenen konkreten Vermögenswert (z.B. die für die Erbringung einer Dienstleistung oder die Übereignung eines Gegenstandes als Gegenleistung erhaltenen € 1.000). Wertschöpfungsvorgänge sind alle Ereignisse, die steuerliches Leistungsfähigkeitspotenzial auf Seiten des Erwerbers erzeugen, wobei eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Übertragung von Werten innerhalb rechtlich verbundener Personen oder Entitäten (d.h. zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern oder zwischen verbundenen Unternehmen) keine eigene Wertschöpfung, sondern lediglich eine Vermögensumschichtung darstellt. Die Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft ist daher kein eigenständiger Wertschöpfungsvorgang. Da das Steuersubstrat Ergebnis eines konkreten Wertschöpfungsvorgangs ist, gibt es nicht »das« Steuersubstrat, sondern innerhalb des Gesamtvermögens eines jeden Steuerpflichtigen so viele verschiedene Steuersubstrate, wie zuvor Wertschöpfungsvorgänge stattgefunden haben und die daraus erlangten Vermögenswerte noch im Gesamtvermögen enthalten sind. Dabei kommt es nicht darauf an, welchen Personen ein solcher Vermögenswert zivilrechtlich zuzuordnen ist. Ein bestimmtes Steuersubstrat kann auch dann doppelt steuerlich belastet werden, wenn verschiedene Steuern auf das Vermögen verschiedener Personen zugreifen (z.B. die Erhebung der Körperschaftsteuer bei der GmbH und die anschließende Erhebung der Einkommensteuer auf die Ausschüttung beim Gesellschafter).

Verwendet man das Steuersubstrat als Abgrenzungskriterium, lassen sich

alle auf [Seite 175](#) dargestellten Beispielsfälle zutreffend einordnen:

Zahlt der Einzelkaufmann E im Beispielsfall 1 auf seine gewerblichen Einkünfte in Höhe von € 100.000 Einkommensteuer und Gewerbesteuer, so wird der Wertschöpfungsvorgang der gewerblichen Tätigkeit und damit das erwirtschaftete Steuersubstrat der € 100.000 mit zwei Steuern belastet. Es handelt sich um das Musterbeispiel einer Doppelbelastung.

Zahlt A im Beispielsfall 2 für sein Arbeitseinkommen in Höhe von € 30.000 Einkommensteuer und im Anschluss bei der Einkommensverwendung auf die Fernsehzeitschrift zum Preis von € 1 Umsatzsteuer, wird das wirtschaftliche Ergebnis eines einzelnen Wertschöpfungsvorgangs (seiner Arbeit) teilweise (in Bezug auf € 1) zweifach belastet. Beim Kauf von Zigaretten tritt noch die Tabaksteuer hinzu, sofern dem Verkäufer die (verdeckte) Überwälzung der Tabaksteuer auf den Käufer gelingt²⁴, sodass die Wertschöpfung des A insoweit sogar durch drei Abgaben besteuert wird.²⁵

Vermietet V im Beispielsfall 3 eine Immobilie, zahlt er auf den daraus erzielten Ertrag zunächst Einkommensteuer. Zudem trägt V die für das Eigentum an der Immobilie erhobene Grundsteuer, wenn ihm eine Überwälzung auf den Mieter nicht gelingt. Da sich die Grundsteuer nicht nach der Höhe der Vermietungseinkünfte, sondern nach dem Einheitswert der Immobilie bemisst (§ 13 Abs. 1 GrStG), scheint eine Doppelbelastung auf den ersten Blick auszuschneiden. Sofern man die Grundsteuer allerdings als Sollertragsteuer qualifiziert²⁶, besteuert sie ebenfalls die aus der Nutzung der Immobilie fließende Wertschöpfung, wenn auch pauschal und nicht ertragsbasiert. Obwohl beide Steuern an verschiedene Vorgänge anknüpfen (Vermietung bzw. Innehabung des Eigentums an einem Grundstück), belasten sie in gleicher Weise den aus einem einheitlichen Wertschöpfungsvorgang (Vermietung) resultierenden Vermögenswert (Überschuss aus der Vermietung) und damit das identische Steuersubstrat.²⁷

Zahlt E im Beispielsfall 4 auf die stillen Reserven der geerbten GmbH-Beteiligung Erbschaft- und Einkommensteuer, so wird die durch die stillen Reserven verkörperte und durch den Veräußerungsvorgang dokumentierte Leistungsfähigkeit des E steuerlich doppelt belastet. Da die

Erbschaftsteuer und die Einkommensteuer in Bezug auf die stillen Reserven die identische Wertschöpfung erfassen (diese ist lediglich einmal in der Beteiligung, das andere mal in Geld repräsentiert), betreffen beide Steuern dasselbe Steuersubstrat.

In der Ausschüttung des versteuerten GmbH-Gewinns an G im Beispielsfall 5 liegt kein eigener Wertschöpfungsakt. Das G aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Beziehung wirtschaftlich zuzurechnende GmbH-Vermögen wird lediglich von der Gesellschafts- in die Gesellschaftersphäre umgeschichtet. Sowohl die Körperschaftsteuer bei der GmbH als auch die Einkommensteuer bei G greifen auf das Ergebnis der Wertschöpfung der GmbH zu, wenn auch in verschiedenen Phasen und bei unterschiedlichen Personen. Beide Steuern erfassen somit dasselbe Steuersubstrat.

Die Besteuerung desselben Steuersubstrats ist das jeder Doppel- und Mehrfachbelastung innewohnende Charakteristikum, anhand dessen sich die verschiedenen Konstellationen zutreffend gruppieren lassen. Eine ähnliche Auffassung vertritt LANG, wonach es ebenfalls nicht auf den Steuergegenstand, sondern auf die Identität des »Steuerguts« bzw. »Besteuerungsguts« ankommen soll.²⁸ Steuergüter seien die »Quellen steuerlicher Leistungsfähigkeit«, d.h. die »Umstände, die zu einer bestimmten Wirtschaftskraft führen«, z.B. »erzieltes oder verwendetes Einkommen, Vermögen, Bereicherung durch Erbschaft/Schenkung«. Die von LANG gelieferte Definition des Steuerguts geht insoweit in die richtige Richtung, als sie die formale Tatbestandstechnik, durch die sich der Steuergegenstand beliebig bestimmen lässt, ausblendet und die wirtschaftlichen Umstände betont. Sie hält diesen Ansatz jedoch nicht konsequent durch, wenn LANG das Steuergut nach anderen formalen Kriterien wie den Erwerbsformen (Einkommen, Erbschaft/Schenkung) und der Liquidität (Einkommen, Vermögen) aufgliedert. Insbesondere die Unterscheidung zwischen Einkommen und Vermögen ist zur Identifizierung von Mehrfachbelastungen nicht zweckmäßig. Nach LANGS Definition würden Einkommen- und Vermögensteuer keine Doppelbelastung bewirken, da sie auf verschiedene Steuergüter zugreifen – obwohl beide die gleiche Wertschöpfung besteuern. Darüber hinaus bleiben Inhalt und Umfang des Steuerguts trotz der von LANG angeführten

Beispiele unscharf. Auch der Begriff der »Quelle steuerlicher Leistungsfähigkeit« führt nicht weiter. Als solche Quellen dienen alle Vorgänge und Gegenstände, die Einkünfte generieren oder liquidiert werden können. Der Begriff des Steuerguts würde sich dann jedoch weitgehend mit dem Begriff der Einkunftsquelle decken, sodass die dortigen Einwände auch hier greifen.

Allerdings stellt auch das Bundesverfassungsgericht zur Prüfung der Frage, ob eine landesgesetzliche Steuer einer Bundessteuer gleichartig ist und damit Art. 105 Abs. 2, 2a GG verletzt, maßgeblich auf die »Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit« ab.²⁹ Für diesen Begriff hat die Rechtsprechung soweit ersichtlich bisher keine subsumtionsfähige Definition geliefert, ihn in ihren Entscheidungen jedoch regelmäßig als Typusbegriff interpretiert, für den neben verschiedenen Formalkriterien (z.B. Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage, Besteuerungsphase) vor allem dem Steuergegenstand entscheidende Bedeutung zukam.³⁰ Dass formale Besteuerungsmerkmale wie auch der Steuergegenstand zur Identifizierung von Mehrfachbelastungen unbrauchbar sind, wurde bereits dargestellt. Nach der Formel des Bundesverfassungsgerichts sollen z.B. Gewerbesteuer und Schankerlaubnissteuer nicht gleichartig sein, obwohl beide gleichermaßen die aus dem Betrieb der Schankwirtschaft folgende Wertschöpfung besteuern.³¹ Gleiches gilt für die Zweitwohnungssteuer im Verhältnis zur Einkommensteuer.³² Dass die Rechtsprechung in vielen Fällen, in denen objektiv eine Mehrfachbelastung vorliegt, eine Gleichartigkeit der Steuern im Sinne von Art. 105 Abs. 2a GG verneint hat, hängt mit der verfassungsrechtlichen Zielsetzung zusammen, den Gemeinden die Erhebung örtlicher Steuern neben den zahlreichen Bundessteuern zu ermöglichen, solange dem Bundesgesetzgeber hinreichende Spielräume bei der Erhebung eigener, vergleichbarer Steuern verbleiben.³³ Der Begriff der Gleichartigkeit wird daher unabhängig vom Vorliegen einer steuerlichen Mehrfachbelastung im Rahmen von Art. 105 GG abweichend interpretiert, sodass die hierzu entwickelte Rechtsprechung nicht auf den vorliegenden Kontext übertragen werden kann.³⁴

III. Identität des Steuersubjekts?

Steuersubjekt ist die Person, die zur Zahlung der Steuer gesetzlich verpflichtet ist.³⁵ Ob die Person die Steuer auch wirtschaftlich selbst trägt oder sie die Steuerlast auf eine dritte Person überwälzen kann, spielt für ihre Qualifikation als Steuersubjekt keine Rolle.³⁶

Auf die Frage, wer formal Steuerschuldner ist und bei welcher Person das Steuersubstrat technisch »angezapft« wird, kann es allerdings nicht ankommen, da der Begriff der Mehrfachbelastung wirtschaftlich geprägt ist.³⁷ Ausschlaggebend für das wirtschaftliche Ergebnis der doppelten Belastung eines Wertschöpfungsvorgangs ist die steuerliche Erfassung eines bestimmten Steuersubstrats. Bei welchen Personen das Steuersubstrat besteuert wird, ist für das wirtschaftliche Resultat unbedeutend. So handelt es sich in den Beispielsfällen 2 und 5 um typische Mehrfachbelastungskonstellationen, obwohl jeweils verschiedene Personen die Steuern schulden (im Beispielsfall 2 schuldet die Einkommensteuer der Arbeitnehmer, §§ 1 Abs. 1, 38 Abs. 2 S. 1 EStG, die Umsatzsteuer der Unternehmer, § 13a Abs. 1 Nr. 1 iVm § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, und die Tabaksteuer derjenige, der die Zigaretten in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt, § 15 Abs. 4 TabStG; im Beispielsfall 5 schuldet die Körperschaftsteuer die GmbH, die Einkommensteuer hingegen der Gesellschafter). Die Identität des Steuersubjekts ist daher für die Frage der Mehrfachbelastung irrelevant.

IV. Gleichartigkeit der Steuern und identischer Besteuerungszeitraum?

Auf eine wie auch immer verstandene Gleichartigkeit der Steuern, wie sie zur Feststellung einer internationalen Doppelbesteuerung üblicherweise gefordert wird, kommt es ebenfalls nicht an. Steuern, die dasselbe Steuersubstrat besteuern, sind für die Frage, ob eine Mehrfachbelastung gegeben ist, ohnehin gleichartig. Dies ergibt sich aus folgenden Überlegungen: Ob zwei Dinge gleichartig oder vergleichbar sind, richtet sich nach dem der Vergleichsprüfung zugrunde liegenden Vergleichszweck.³⁸ Für den Zweck der menschlichen Fortbewegung sind Auto und Bahn in gewissem Maße vergleichbar, nicht jedoch Auto und Armbanduhr. Geht es um die Funktion als gesellschaftliches Statussymbol,

so sind Auto und Uhr hingegen durchaus gleichartig, Auto und Bahn hingegen kaum. Gleichartigkeit und Vergleichbarkeit sind somit stets relativ. Auf die steuerliche Mehrfachbelastung übertragen bedeutet dies folgendes: Unterstellt man als Vergleichs»zweck« zweier Steuern das Auslösen einer steuerlichen Mehrfachbelastung, so sind all diejenigen Steuern gleichartig, die zu einer mehrfachen Belastung desselben Wertschöpfungsvorgangs führen, die mithin dasselbe Steuersubstrat erfassen. Die Wirkung einer Mehrfachbelastung – und auf sie kommt es für die Vergleichsbildung an – tritt nämlich dadurch ein, dass ein Steuersubstrat mehrfach abgeschöpft wird. Wie dies erfolgt, ist für das Ergebnis unerheblich. Da Steuern, die eine Mehrfachbelastung bewirken, im Hinblick auf das Vergleichskriterium stets gleichartig sind, hat das Merkmal der Gleichartigkeit neben dem Merkmal des identischen Steuersubstrats somit keine eigenständige Bedeutung. Die Gleichartigkeit ist nicht Voraussetzung einer Mehrfachbelastung, sondern vielmehr deren Folge.³⁹

Auch die Identität des Besteuerungszeitraums ist letztlich irrelevant.⁴⁰ Da es für das Vorliegen einer Mehrfachbelastung auf wirtschaftliche Gesichtspunkte ankommt, kann es keinen Unterschied machen, ob zwei Steuern das identische Steuersubstrat in einem oder in verschiedenen Veranlagungszeiträumen oder Wirtschaftsjahren erfassen. Beim Besteuerungszeitraum handelt es sich um einen Aspekt der Steuererhebung, nicht der Steuerwirkung, und damit um einen rein formalen Gesichtspunkt.

V. Zwischenergebnis: Definition der steuerlichen Doppel- und Mehrfachbelastung

Auf Grundlage der entwickelten Tatbestandsmerkmale lassen sich Doppel- und Mehrfachbelastungen somit folgendermaßen definieren: Eine steuerliche Doppel- oder Mehrfachbelastung liegt vor, wenn dieselbe Abgabengewalt das identische Steuersubstrat doppelt oder mehrfach besteuert.

C. Erscheinungsformen steuerlicher Mehrfachbelastungen

Die in den Beispielfällen illustrierten Erscheinungsformen steuerlicher Mehrfachbelastungen lassen sich nach verschiedenen Kriterien gliedern. In Anlehnung an die Terminologie bei internationalen Doppelbesteuerungen kann man auf einer ersten Ebene zwischen rechtlicher und wirtschaftlicher Mehrfachbelastung unterscheiden.⁴¹ Während die rechtliche Mehrfachbelastung die Identität von Steuersubstrat und Steuerschuldner voraussetzt, wird bei der wirtschaftlichen Mehrfachbelastung das Steuersubstrat bei verschiedenen Steuerschuldnern besteuert. Darüber hinaus existieren Mehrfachbelastungen, bei denen ein einzelner tatsächlicher Vorgang den Tatbestand mehrerer Steuergesetze verwirklicht (Mehrfachbelastung im engeren Sinn), und solche, bei denen die konkurrierenden Gesetze zeitversetzt an verschiedene tatsächliche Ereignisse anknüpfen (Mehrfachbelastung im weiteren Sinn).

Daraus ergibt sich folgende Übersicht:

	Rechtliche Mehrfachbelastung (identischer Steuerschuldner)	Wirtschaftliche Mehrfachbelastung (verschiedene Steuerschuldner)
Mehrfachbelastung i.e.S. (ein steuerauslösender Akt)	ESt/KSt + GewSt bei Gewerbetreibenden (Fall 1)	
Mehrfachbelastung i.w.S. (mehrere steuerauslösende Akte)	ErbSt + ESt bei Veräußerung geerbter stiller Reserven (Fall 4) ESt + GrSt bei Vermietung (Fall 3)	ESt + USt/VerbrauchSt/VerkehrSt (Fall 2) KSt + ESt bei Gewinnausschüttung (Fall 5)

Berücksichtigt man zusätzlich noch die voluntative Einstellung des Gesetzgebers, inwieweit er eine Mehrfachbelastung beabsichtigt, billigt oder ablehnt, lässt sich das gewonnene Bild noch in beabsichtigte, »teilbeabsichtigte« und unbeabsichtigte Mehrfachbelastungen unterteilen.

Sind Mehrfachbelastungen unbeabsichtigt, verhindern gesetzliche Kollisionsnormen bereits auf Tatbestandsebene, dass das Steuersubstrat

mit mehr als einer Steuer belastet wird. Indem beispielsweise § 4 Nr. 9 lit. a UStG Grundstücksgeschäfte von der Umsatzsteuer befreit, wird eine gesetzgeberisch nicht gewollte Kumulation von Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG) verhindert. Entsprechendes gilt gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG im Hinblick auf ein Zusammentreffen von Erbschaft- und Grunderwerbsteuer in Erbfällen.

Oft werden Mehrfachbelastungen vom Gesetzgeber allerdings auch angestrebt. Das Nebeneinander von Umsatzsteuer und Tabak- oder Energiesteuer verfolgt (zumindest auch) Lenkungszwecke durch eine Verteuerung der Verbrauchsgüter Tabak und Energie, sodass konsequenterweise keine gesetzliche Kollisionsregel existiert.

Zwischen diesen beiden Extremen (beabsichtigte und unbeabsichtigte Mehrfachbelastung) steht mit der »teilbeabsichtigten« Mehrfachbelastung eine dritte Art der Steuerkollision. Sie zeichnet sich dadurch aus, dass der Normgeber die Steuerkollision einerseits hinnimmt, sie aber gleichzeitig in ihren Wirkungen abschwächt oder auf Tarifebene verhindert. Zu diesem Zweck bedient sich der Gesetzgeber verschiedener Methoden und Instrumentarien: Steueranrechnung, Reduktion von Steuertarif oder Bemessungsgrundlage sowie sonstige gesetzliche Billigkeits- und Milderungsmaßnahmen. So wird die Doppelbelastung durch Einkommen- und Gewerbesteuer beispielsweise dadurch gemildert (und bis zu einem Gewerbesteuerhebesatz von 380% sogar vollumfänglich verhindert), dass § 35 EStG eine Ermäßigung der Einkommensteuer vorsieht. § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG ermöglicht dem Steuerpflichtigen eine Berücksichtigung der Kirchensteuer im Wege des Sonderausgabenabzugs. Und die wirtschaftliche Mehrfachbelastung ausgeschütteter Gewinne durch Körperschaft-, Gewerbe- und Einkommensteuer wird im Ergebnis durch eine Kombination reduzierter Steuertarife abgeschwächt (geringer Körperschaftsteuersatz von 15% gemäß § 23 Abs. 1 KStG gepaart mit geringem Einkommensteuertarif durch Abgeltungsteuer von 25% nach § 32d EStG bzw. bei gewerblichen Kapitaleinkünften durch die Verschlinkung der Bemessungsgrundlage durch das Teileinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40 S. 1 lit. d EStG).

D. Abgrenzung der Mehrfachbelastung von der schlicht-sukzessiven

Besteuerung

Anhand der gefundenen Formel lassen sich schließlich auch die Fälle echter Mehrfachbelastungen von den nur scheinbaren Mehrfachbelastungen abgrenzen. Erwirbt beispielsweise A ein Grundstück und veräußert er dieses später an B weiter, fällt für beide Geschäfte Grunderwerbsteuer an. Trotzdem handelt es sich im Kontext der Steuerkonkurrenzlehre nicht um eine »doppelte« Belastung. In beiden Fällen besteuert die Grunderwerbsteuer voneinander zu unterscheidende Lieferungen eines Grundstücks und damit das wirtschaftliche Ergebnis verschiedener Wertschöpfungsvorgänge (Verkäufe). Anstatt das identische Steuersubstrat mehrfach zu belasten, erfasst die Grunderwerbsteuer zwei selbständige, sukzessive Grundstücksverkehrsgeschäfte.

Aus den gleichen Gründen ist auch die lebzeitige Besteuerung des Erblassers mit Einkommensteuer und die anschließende Besteuerung des Erben mit Erbschaftsteuer keine Doppelbelastung im vorliegenden Sinne.⁴² Sowohl der Erblasser als auch der Erbe erwerben voneinander unabhängig Vermögen und werden deshalb jeder für sich besteuert: Der Erblasser erwirtschaftet sein Vermögen am Markt und wird dafür mit der Einkommensteuer belegt. Anschließend erwirbt der Erbe den Nachlass im Wege der Erbfolge, wodurch seine Erbschaftsteuerschuld zur Entstehung gelangt. Bei dieser handelt es sich um eine originäre Eigenschuld des Erben, nicht um eine mit dem Nachlass übergehende Altschuld des Erblassers. Denn die Erbschaftsteuer ist – wie sich aus dem Bereicherungsprinzip und den nach dem Verwandtschaftsverhältnis gestaffelten Steuerklassen ergibt – vom Gesetzgeber als Erbanfallsteuer konzipiert, die den Vermögenszuwachs des Erben erfassen soll.⁴³ Sie entsteht mit dem Anfall des Erbes in der Person des Erben – im Gegensatz zu einer Nachlasssteuer, die man als »letzte Vermögensteuer« des Erblassers auffassen kann, bei diesem mit dessen Tod zur Entstehung gelangt und erst eine juristische Sekunde später auf den Erben als Erblasserschuld übergeht (§ 45 Abs. 1 AO). Sowohl der Erwerb des Erblassers als auch der sukzessive Erwerb des Erben sind verschiedene Wertschöpfungsvorgänge, sodass die hieran anknüpfenden Steuern auch unterschiedliche Steuersubstrate erfassen. Dass das Erbvermögen – wie gelegentlich gegen die Erbschaftsteuer eingewendet wird⁴⁴ – aus bereits

zuvor versteuertem Einkommen des Erblassers besteht, ändert hieran nichts. Vermögen pflegt üblicherweise vor jeder Übertragung auf andere Personen versteuert zu werden (ausgenommen steuerfreie Einkünfte und sogenanntes »Schwarzgeld«).

§ 3. Typologie der Doppelbelastungen in Erbschaftsfällen unter Beteiligung von Gesellschaften

Obgleich es sich bei der schlicht-sukzessiven Besteuerung in Erbfällen mit Einkommen- und Erbschaftsteuer nicht um eine steuerliche Doppelbelastung handelt, sind Mehrfachbelastungen mit Erbschaft- und Ertragsteuern in verschiedener Form möglich. Insbesondere wenn eine Gesellschaft als Erbin eingesetzt ist, kann der Erwerb bei der Gesellschaft sowohl der Erbschaft- als auch der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer unterliegen. Dass ein erbrechtlicher Vorgang nicht nur erbschaftsteuer-, sondern unter Umständen auch ertragsteuerpflichtig sein kann, hängt damit zusammen, dass der Gesetzgeber es unterlassen hat, die Steuerentstehungstatbestände der Gesetze überschneidungsfrei aufeinander abzustimmen.

Doppelbelastungen mit Erbschaft- und Ertragsteuern entstehen allerdings nicht nur bei der Erbeinsetzung von Gesellschaften. Die Erscheinungsformen des Aufeinandertreffens beider Steuerarten sind vielfältig. Meist resultieren solche Doppelbelastungen daraus, dass ein Gegenstand vererbt wurde, der stillen Reserven enthält, welche später aufgedeckt werden. In anderen Konstellationen kommt es hingegen unabhängig vom Erbschaftsgegenstand zu einer doppelten steuerlichen Erfassung, weil der Erbe besondere persönliche Eigenschaften aufweist. Im Wesentlichen geht es dabei um die im Folgenden darzustellenden Fälle.⁴⁵

A. Vom Erbschaftsgegenstand abhängige Doppelbelastungen

Die von der Art des Erbschaftsgegenstands abhängigen Doppelbelastungskonstellationen zeichnen sich dadurch aus, dass die Steuerkumulation unmittelbare Folge bestimmter Merkmale des geerbten

Gegenstands ist und losgelöst von den Eigenschaften des Erben eintritt. Typischerweise resultiert die Steuerekumulation daraus, dass die Belastung des Erbschaftsgegenstands mit Einkommensteuer beim Erblasser unterblieben ist und erst beim Erben nachgeholt wird, nachdem die Erbschaftsteuerschuld bereits zur Entstehung gelangt ist.⁴⁶ Diese Fallgruppe soll, da sie nicht gesellschaftsspezifisch ist, im Folgenden nur kurz angerissen werden.

I. Übergang steuerverstrickter stiller Reserven

Der Erbe erwirbt einen steuerverstrickten Gegenstand, dessen stille Reserven er später realisiert. Im betrieblichen Bereich kann dies dadurch geschehen, dass er einen geerbten Gewerbebetrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil veräußert oder den geerbten Gewerbebetrieb insgesamt aufgibt (§ 16 Abs. 1, 3 EStG), einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens veräußert oder entnimmt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG), eine Thesaurierungsrücklage im Sinne von § 34c EStG auflöst⁴⁷ oder er einen Einbringungsgewinn nach § 22 UmwStG realisiert. Private steuerpflichtige Veräußerungsgewinne entstehen insbesondere bei der Veräußerung steuerverstrickter Kapitalgesellschaftsanteile (§ 17 Abs. 1, 4 EStG), der Veräußerung bestimmter Kapitalanlagen (§ 20 Abs. 2 EStG) sowie im Falle der Veräußerung steuerverstrickter privater Vermögensgegenstände innerhalb der gesetzlichen Spekulationsfristen (§ 22 Nr. 2 iVm § 23 EStG⁴⁸).

Die Doppelbelastung des Erben resultiert hier aus folgendem Zusammenspiel der Steuern: Mit dem Ableben des Erblassers entsteht beim Erben zunächst eine Erbschaftsteuerschuld (§§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1, 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Da sich die Höhe der Erbschaftsteuer grundsätzlich nach dem gemeinen Wert des übergegangenen Gegenstands bestimmt (§ 12 Abs. 1 ErbStG iVm §§ 9 ff. BewG), erfasst die Erbschaftsteuer auch die stillen Reserven. Ist der geerbte Gegenstand zudem ertragsteuerlich verstrickt und werden die stillen Reserven später vom Erben aufgedeckt, tritt mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums die Ertragsteuer hinzu. Verantwortlich hierfür sind die ertragsteuerlichen Bewertungsvorschriften, nach denen der Erbe die Wertansätze des Rechtsvorgängers (Buchwerte, historische

Anschaffungskosten) fortzuführen hat (z.B. §§ 6 Abs. 3, 17 Abs. 2 S. 5 EStG). Eine Erhöhung dieser Wertansätze (»step-up«) im Zeitpunkt des erbrechtlichen Erwerbs durch eine Aktivierung nachträglicher Anschaffungskosten in Höhe der Erbschaftsteuerschuld ist nach herrschender Auffassung nicht möglich.⁴⁹ Die stillen Reserven werden im Aufdeckungszeitpunkt somit steuerlich doppelt erfasst. Ist der Erbe ein Einkommensteuersubjekt, kommt allerdings eine Ermäßigung der Einkommensteuer nach Maßgabe von § 35b EStG in Betracht.

II. Postmortaler Forderungseinzug

In ähnlicher Weise kommt es zu einer Doppelbelastung, wenn der Erbe im Erbgang eine ausstehende Forderung aus Überschusseinkünften des Erblassers erwirbt und diese später einzieht (z.B. Forderungen aus Vermögensverwaltung oder einer Erwerbstätigkeit, für die der Erblasser nicht bilanziert hat). Zunächst wird für die geerbte Forderung auf Grundlage ihres gemeinen Werts Erbschaftsteuer fällig (§ 12 Abs. 1 ErbStG iVm § 12 Abs. 1 BewG). Sobald der nicht-bilanzierende Erbe die Forderung realisiert und es bei ihm zum Zufluss im Sinne von § 11 Abs. 1 S. 1 EStG kommt, verwirklicht er den Einkünftebestand, sodass auf den vereinnahmten Betrag mit Ablauf des Veranlagungszeitraums zusätzlich Ertragsteuer anfällt (§ 24 Nr. 2 iVm §§ 13 ff., 36 Abs. 1, 25 Abs. 1 EStG). Gleiches gilt für einen bilanzierenden Erben, wenn er die Erblasserforderung erwirbt und in seiner Bilanz aktiviert. Ist der Erbe Einkommensteuersubjekt, ermöglicht § 35b EStG allerdings auch hier eine Reduktion der Einkommensteuer.

III. Renten und wiederkehrende Leistungen

Schließlich kann es beim Bezug von Renten und wiederkehrenden Leistungen, die der Erblasser dem Erben ausgesetzt hat, zu Doppelbelastungen mit Erbschaft- und Ertragsteuern kommen. Erhält der Erbe vom Erblasser eine Leibrente, die nicht unter die Freistellungsklausel des § 22 Nr. 1 S. 2 EStG fällt, so hat er den Ertragsanteil der Rente nach § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) EStG zu versteuern. Optiert er im Rahmen der Erbschaftsteuer gleichzeitig zur Besteuerung der Rente nach dem

Jahreswert (§ 23 Abs. 1 ErbStG), so erstreckt sich die Jahreserbschaftsteuer im Gegensatz zur Einmalversteuerung ebenfalls auf den Ertragsanteil. Im Bezug auf den Ertragsanteil kommt es zu einer steuerlichen Doppelbelastung. Diese wird zwar dadurch gemildert, dass die Rechtsprechung einen Abzug der auf den Ertragsanteil entfallenden Erbschaftsteuer bei der Einkommensteuer als Sonderausgabe zulässt.⁵⁰ Trotzdem bleibt es bei der Steuerkumulation und der Steuerpflichtige zahlt mehr, als wenn er nur eine der beiden Steuern schulden würde. Bei wiederkehrenden Bezügen, die nicht unter den Tatbestand des § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) EStG fallen, wird de lege lata sogar die gesamte Transfersumme einkommensteuerlich erfasst, sodass es in vollem Umfang zu einer Parallelität von Erbschaft- und Einkommensteuer kommt.

B. Vom Erben abhängige Doppelbelastungen

Andere Doppelbelastungen mit Erbschaft- und Ertragsteuern treten ein, weil der Erbe besondere, ihn qualifizierende Eigenschaften aufweist, z.B. er die Erbschaft betrieblich vereinnahmt oder er in seiner Eigenschaft als Gesellschaft erbt. Unter welchen Voraussetzungen dies der Fall ist, zeigen die folgenden Beispiele.

I. Betrieblich veranlasste Erbeinsetzung durch Dritten

Beispielsfall 6: Erblasserin E setzt das Seniorenheim, durch das sie bis zu ihrem Tode gepflegt worden war, zum Erben ein, um mit der Zuwendung die künftige Altenpflege zu fördern. Das Seniorenheim ist nicht als gemeinnützig anerkannt und wird in der Rechtsform einer GbR (alternativ: einer GmbH) geführt.⁵¹

Die Erbschaft unterliegt als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer (§§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 ErbStG). Ausreichend für die Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestands ist, dass sich der Erwerb durch Erbanfall im Sinne von § 1922 BGB vollzieht (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 ErbStG).⁵² Nach dem Erbschaftsteuergesetz, das dem System der Erbanfallsteuer folgt⁵³, entsteht die Erbschaftsteuerschuld originär auf Seiten des Erben. Die Erbschaftsteuerschuld stellt somit keine vom

Erblasser herrührende, auf den Erben übergehende Nachlassverbindlichkeit, sondern eine eigene Verbindlichkeit des Erben dar. Aus dem Blickwinkel der Steuerkonkurrenzlehre ist es unbeachtlich, wer auf Erbenseite als Steuerschuldner der Erbschaftsteuer anzusehen ist (die Gesellschaft als solche oder die Gesellschafter), da es für die Frage des Vorliegens einer Doppelbelastung nicht auf die Identität des Steuersubjekts ankommt.⁵⁴

Zugleich unterliegt der Vermögensübergang den Ertragsteuern. Erbt das Seniorenheim in Rechtsform einer GbR, wird auf die Erbschaft (bei den Gesellschaftern) Einkommensteuer fällig. Obwohl der Erbschaftserwerb an sich nicht zu den steuerbaren Einkünften des § 2 Abs. 1 EStG gehört, zählt er hier zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, da die Erbeinsetzung durch den gewerblichen Betrieb des Seniorenheims veranlasst ist. Nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Literaturauffassung setzt die Veranlassung weder ein Gegenleistungsverhältnis noch einen konkreten Rechtsanspruch auf die erhaltene Leistung voraus.⁵⁵ Ausreichend ist, dass die Zuwendung einen sachlichen, wirtschaftlichen Bezug zum Betrieb aufweist.⁵⁶ Auf dieser Grundlage können auch unentgeltliche Zuwendungen Betriebseinnahmen darstellen.⁵⁷ Diese Voraussetzungen sind im Beispielsfall erfüllt, da E das Seniorenheim ohne die erbrachten Pflegeleistungen nicht letztwillig bedacht hätte und das Erbe seiner Zweckbestimmung nach zudem für den Betrieb des Seniorenheims verwendet werden soll. Erbeinsetzung und Gesellschaftszweck stehen damit in einem unmittelbaren Zusammenhang, sodass der Erbschaftserwerb durch den Gewerbebetrieb veranlasst ist. Die betriebliche Veranlassung bewirkt, dass die Gesellschaft den Vermögenszuwachs unabhängig von seiner Erlangung im Wege der Erbfolge als betriebliche Einkünfte zu verbuchen hat. Anzusetzen sind gemäß § 6 Abs. 4 EStG die gemeinen Werte der einzelnen Nachlassgegenstände. Der Gewinn der Gesellschaft und das zu versteuernde Einkommen der Gesellschafter erhöhen sich entsprechend. Da die GbR gewerbliche Einkünfte erzielt, schuldet sie zudem Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 GewStG).

Operiert das Seniorenheim in der Rechtsform einer GmbH, fällt neben der Erbschaftsteuer statt der Einkommensteuer Körperschaftsteuer an. Sofern

der Veranlassungszusammenhang wie im vorliegenden Fall offensichtlich ist, folgt dies unproblematisch aus der Verweisung des § 8 Abs. 1 S. 1 KStG auf die Einkommensermittlungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes. Da bei einer GmbH stets sämtliche Einkünfte als gewerbliche Einkünfte qualifizieren (§§ 8 Abs. 2, 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG), unterliegt der Gewinn auch der Gewerbesteuer.

In beiden Fällen besteuern Erbschaft- und Ertragsteuern den Wertschöpfungsvorgang des erbfallbedingten Vermögensübergangs und damit dasselbe Steuersubstrat. Die erste Fallgruppe, in der es zu einer Mehrfachbelastung kommt, zeichnet sich somit dadurch aus, dass die Erbeinsetzung betrieblich veranlasst ist.⁵⁸

II. Nicht betrieblich veranlasste Erbeinsetzung durch Gesellschafter

Beispielsfall 7: E setzt die ABE-OHG (alternativ: die ABE-GmbH), an der neben ihm noch A und B beteiligt sind, zur Alleinerbin ein.⁵⁹

Der Vermögenserwerb unterliegt bei der OHG nicht der Einkommensteuer. Zwar wird die Gesellschaft zivilrechtlich Eigentümerin des Nachlassvermögens, sodass sie dieses in ihrer Handelsbilanz auszuweisen hat (§ 242 Abs. 1 HGB). Da die Erbeinsetzung jedoch nicht betrieblich veranlasst war, ist das Nachlassvermögen nicht auch in der Steuerbilanz anzusetzen (Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das Veranlassungsprinzip, §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 4 EStG).⁶⁰ Die Zuwendung steht in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gesellschaftlichen Tätigkeit und wurde von der Gesellschaft nicht erwirtschaftet. Der Nachlass ist steuerlich folglich dem Privatvermögen der Gesellschafter zuzuordnen. Trotz der Tatsache, dass die Gesellschaft zivilrechtlich Vermögen hinzuerworben hat, bleibt der Vermögenszuwachs steuerbilanzrechtlich und somit einkommensteuerlich unberücksichtigt.

Weniger eindeutig ist, wie sich die Erbschaft körperschaftsteuerrechtlich auswirkt, wenn die Gesellschaft als GmbH erbt. Hierfür kommt es entscheidend darauf an, ob man der GmbH (gleich den Personengesellschaften) einen außerbetrieblichen Bereich zuerkennt, in dem Vermögensbewegungen die Steuerbilanz unbeeinflusst lassen und

somit steuerlich unbeachtlich sind. Täte man dies, so wäre das durch die Erbschaft erlangte Vermögen wie in der ersten Fallvariante zwar handelsrechtlich, mangels betrieblicher Veranlassung nicht aber auch steuerrechtlich zu bilanzieren, sodass auf die Erbschaft keine Körperschaftsteuer anfiel.⁶¹ Bekanntlich wählt die Rechtsprechung indessen einen anderen Weg. Danach sollen Körperschaften im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 KStG, auf die für die Einkünfteermittlung § 8 Abs. 2 KStG Anwendung findet, keine »Privatsphäre« besitzen.⁶² Das Fehlen eines außerbetrieblichen Bereichs hat nach Auffassung des BFH zunächst zur Folge, dass auch solche Vermögenszuwächse zu den körperschaftsteuerbaren Einkünften gehören, die nicht durch den Betrieb veranlasst sind oder die nicht zu den Einkunftsarten im Sinne von § 2 Abs. 1 EStG zählen.⁶³ Grundsätzlich unterliegen der Körperschaftsteuer daher beispielsweise auch Lotteriegewinne, Schenkungen und – wie im vorliegenden Beispielsfall – Erbschaften, die nicht mit Rücksicht auf die betriebliche Tätigkeit erfolgen.⁶⁴ Erst in einem zweiten Schritt ist über das Instrument der Einlage, das (anders als die Entnahme) nach § 8 Abs. 1 S. 1 KStG iVm § 4 Abs. 1 S. 1, 7 EStG auch für Körperschaften gilt, eine Gewinnkorrektur außerhalb der Steuerbilanz möglich.⁶⁵ Voraussetzung einer Einlage im körperschaftsteuerlichen Sinne ist, dass ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Gesellschaft aus gesellschaftsrechtlicher, d.h. nicht betrieblicher Veranlassung ein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut zuführt.⁶⁶ Liegt eine Einlage vor, wird ihr Wert vom Steuerbilanzgewinn wieder abgezogen, sodass rechnerisch eine Neutralisierung erfolgt (§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG iVm § 4 Abs. 1 S. 1 EStG). Die Einlage unterliegt im Ergebnis somit nicht der Körperschaftsteuer.

Auf Grundlage der Sphären-Rechtsprechung wäre der Erbschaftserwerb im Beispielsfall zunächst steuerbilanziell erfolgswirksam. Fraglich ist, ob man die Erbeinsetzung einer Kapitalgesellschaft, an der der Erblasser beteiligt war, jedoch als Einlage interpretieren und auf diesem Wege steuerlich wieder neutralisieren kann. Die Rechtsprechung hat dies wiederholt so gesehen: Da der Erwerb der Erbschaft nicht auf der unternehmerischen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft, sondern auf einer Zuwendung des Gesellschafters beruhe, müssten Einlagegrundsätze zur Anwendung gelangen.⁶⁷ Der BFH ist mit dieser Begründung offenbar

bemüht, die Konsequenzen seiner Sphären-Rechtsprechung abzumildern und einen steuerlichen Gleichlauf mit dem EStG herzustellen. Insoweit und aus Sicht des Steuerpflichtigen ist diese Einordnung zu begrüßen.

Problematisch ist dieser Ansatz jedoch insofern, als er sich erheblich vom gesetzlichen Leitbild der Einlage entfernt.⁶⁸ Gemäß § 4 Abs. 1 S. 7 EStG sind Einlagen alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zuführt. Das Gesetz hat dabei den Fall vor Augen, dass ein Gesellschafter seiner Gesellschaft zu Lebzeiten und zur Förderung seiner Gesellschafterstellung nutzbringende Aktiva seines Privatvermögens überträgt. Dieses Bild verträgt sich mit einer letztwilligen Verfügung nur schlecht. Beim Erwerb von Todes wegen ist der Erblasser bereits tot, sodass er in diesem Zeitpunkt weder Gesellschafter ist, noch damit seine Gesellschafterstellung zu fördern vermag. Ungeklärt ist auch, wie mögliche Nachlassverbindlichkeiten im Wege der Einlage rechtstechnisch auf die Gesellschaft übergehen können sollen, da Verbindlichkeiten allenfalls insoweit einlagefähig sind, wie sie in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen.⁶⁹ Der BFH lässt diese Bedenken indessen beiseite und interpretiert den steuerlichen Einlagebegriff nach rein funktionalen⁷⁰ Gesichtspunkten: Was im Einkommensteuergesetz über das Tatbestandsmerkmal der betrieblichen Veranlassung aus dem steuerbaren Bereich ausgeschieden wird, soll im Körperschaftsteuerrecht über die Einlage erfasst werden. Einlage und außerbetriebliche Veranlassung werden vom BFH zu diesem Zweck mehr oder weniger gleich gesetzt. Im Rahmen des Einkommensteuergesetzes deckt die Einlage hingegen nur einen Teil der außerbetrieblich veranlassten Vermögensmehrungen ab, da das Veranlassungsprinzip als Korrelat zur Seite steht. Es kommt damit im Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht zu verschiedenen Einlagebegriffen. Die Rechtsprechung ist ergebnisorientiert und nicht zuletzt deshalb angreifbar.

Im Beispielsfall wäre die Erbeinsetzung der ABE-GmbH je nach Standpunkt zur außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft entweder als nicht steuerbare außerbetriebliche Vermögensmehrung oder (mit dem BFH) als steuerneutrale Einlage des E zu qualifizieren. Nach beiden Auffassungen fällt für den Erwerb der Erbschaft keine Körperschaftsteuer an.

Der Erwerb unterliegt dafür in beiden Fallvarianten der Erbschaftsteuer (§§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 ErbStG). Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass Einlagen in der Regel nicht den Tatbestand einer steuerbaren Schenkung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllen, da sie nicht freigiebig oder nicht auf Kosten des Gesellschafters erfolgen. Denn auf die Merkmale der Freigiebigkeit und der Entreichung kommt es nach dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 ErbStG nicht an.⁷¹ Selbst wenn man letztwillige Verfügungen des Gesellschafters zugunsten seiner eigenen Gesellschaft ertragsteuerrechtlich als Einlagen ansieht, unterliegt der Erwerb folglich trotzdem der Erbschaftsteuer.

Eine Doppelbelastung ist im Beispielsfall daher nicht gegeben. Der Erwerb der ABE-OHG bzw. der ABE-GmbH unterliegt nur der Erbschaftsteuer, nicht auch der Ertragsteuer.

III. Nicht betrieblich veranlasste Erbeinsetzung durch nahestehenden Dritten

Beispielsfall 8: Erblasser E setzt die A&B-OHG (alternativ: die A&B-GmbH), an der seine beiden Söhne A und B beteiligt sind, zur Alleinerbin ein. Eine Zweckbeziehung zum Geschäftsgegenstand der Gesellschaft besteht nicht. Mit der Einsetzung der Gesellschaft verfolgt E einzig den Zweck, seinen Söhnen kraft ihrer Mitgliedschaft das Vermögen (indirekt) zukommen zu lassen.

Der Sachverhalt entspricht der Konstellation in Beispielsfall 7, mit dem Unterschied, dass nicht ein Gesellschafter, sondern ein außenstehender Dritter die Gesellschaft als Erbin einsetzt.

Erbt die OHG, so ist die Zuwendung mangels betrieblicher Veranlassung nicht einkommensteuerbar. Die Erbeinsetzung stand in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang zur Gesellschaftstätigkeit, sondern war lediglich ein von E gewählter Umweg zur Versorgung seiner gesetzlichen Erben (seiner Söhne A und B).

Fraglich ist, ob in der GmbH-Variante eine steuerneutrale Einlage angenommen werden kann, da E nicht Gesellschafter der GmbH ist. Sofern man mit der Rechtsprechung Einlagen (analog zur verdeckten

Gewinnausschüttung) durch nahestehende Personen für möglich hält⁷², steht dem nichts entgegen. Denn E ist als Vater der Gesellschafter A und B diesen gegenüber als nahestehend zu betrachten. Der Begriff der nahestehenden Person wird üblicherweise extensiv ausgelegt und erfasst alle Personen, mit denen (zumindest einer) der Gesellschafter in rechtlichen, tatsächlichen oder persönlichen Beziehungen steht, die eine entsprechende Vorteilszuwendung beeinflussen können.⁷³ Enge familiäre Bindungen wie die Angehörigeneigenschaft bilden hierfür das Paradebeispiel.⁷⁴ Ordnet man die letztwillige Zuwendung des E daher als Einlage ein, ist die Erbschaft wie in Beispielsfall 7 körperschaftsteuerneutral.⁷⁵ In beiden Fallvarianten fällt somit keine Körperschaftsteuer an.

Da der Vorgang wie im Beispielsfall 7 nur der Erbschaftsteuer unterliegt, ist eine Doppelbelastungskonstellation nicht gegeben.

IV. Nicht betrieblich veranlasste Erbinsetzung durch nicht nahestehenden Dritten

Beispielsfall 9: E ist Geschäftsführer der X-GmbH & Co. KG (alternativ: der Y-GmbH). Aus Verbundenheit zu seinen Mitarbeitern setzt er die Gesellschaft unter der Auflage als Erbin ein, die Mittel aus der Erbschaft zur Verbesserung der allgemeinen Arbeitsbedingungen und zur Förderung des Betriebsklimas zu verwenden (z.B. durch Schaffung von Gemeinschaftsräumen und betrieblichen Freizeiteinrichtungen).

Wie in Beispielsfall 8 ist der Erblasser nicht Gesellschafter der erbenden Gesellschaft, steht im Gegensatz zu dort allerdings auch nicht in einer Nähebeziehung zu den Gesellschaftern. In der KG-Variante stimmen die Falllösungen dennoch überein (Erbschaftsteuerpflichtigkeit der Erbschaft, keine Einkommensteuerbarkeit mangels betrieblicher Veranlassung). In Abweichung von Beispielsfall 8 unterliegt der Erbschaftserwerb bei der Y-GmbH jedoch auch der Körperschaftsteuer (und wegen § 8 Abs. 2 KStG, § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG zudem der Gewerbesteuer). Da E in keinem Näheverhältnis zu den Gesellschaftern der GmbH steht, scheidet eine Behandlung des Erwerbs nach Einlagegrundsätzen aus.⁷⁶ Dies gilt zumindest dann, wenn man mit dem BFH Kapitalgesellschaften eine

außerbetriebliche Sphäre abspricht.

Damit existiert eine zweite Fallgruppe, in der eine letztwillige Verfügung zugunsten einer Gesellschaft zu einer steuerlichen Mehrfachbelastung führt: Ist eine Körperschaft im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 KStG durch eine dritte, den Gesellschaftern nicht nahestehende Person als Erbin eingesetzt, greifen nach der Sphären-Rechtsprechung des BFH unabhängig vom Veranlassungszusammenhang stets Erbschaft-, Körperschaft- und Gewerbesteuer parallel auf die Erbschaft und damit auf das identische Steuersubstrat zu.

C. Die Unterscheidung nach der Art der Mehrfachbelastung

Die Fallbeispiele illustrieren, unter welchen Voraussetzungen es im Kontext erbender Gesellschaften zu Mehrfachbelastungen kommen kann. Dabei ist innerhalb dieser Fallkonstellationen zwischen zwei Fallgruppen zu unterscheiden.

I. »Besteuerungsnachholende« Mehrfachbelastung

Zur ersten Gruppe gehören Fälle, in denen der Erbschaftsgegenstand beim Erblasser nicht der Einkommensteuer unterlegen hat und erstmals beim Erben ertragsteuerlich erfasst wird (Fälle des postmortalen Forderungseinzugs und des Übergangs stiller Reserven). In diesen Fällen ist die Doppelbelastung des Erben grundsätzlich gerechtfertigt, da der Erbe neben der Erbschaftsteuer wirtschaftlich betrachtet auch noch die Einkommensteuerschuld des Erblassers begleichen muss.⁷⁷ Zwar hat der Erblasser den Einkünftebestand (mangels Zuflusses bzw. Realisation) noch nicht verwirklicht, sodass insoweit auch noch keine Steuerschuld des Erblassers begründet worden ist. Der Erblasser hat jedoch bereits den wirtschaftlichen Grund für den künftigen Vermögenszufluss beim Erben gelegt. Dass das deutsche Einkommensteuerrecht keine einer Entnahmebesteuerung ähnliche Abschlussbesteuerung des Erblassers im Todeszeitpunkt vorsieht, soll nach dem Willen des Gesetzgebers (arg e § 24 Nr. 2 EStG) dem Erben nicht zum Vorteil gereichen. Er soll steuerlich nicht besser stehen, als wenn der Erblasser den Nachlassgegenstand noch

eine juristische Sekunde vor seinem Tod zu versteuern gehabt hätte. Es ist daher folgerichtig, dass der Erbe einerseits die beim Erblasser unterbliebene Einkommensbesteuerung nachholt und andererseits zusätzlich mit Erbschaftsteuer belastet wird, da er durch die Erbschaft bereichert ist. Gleiches gilt, wenn der Erblasser den Einkünftetatbestand noch zu Lebzeiten selbst verwirklicht hat, die Einkommensteuerschuld aber noch nicht zur Entstehung gelangt war, da das Kalenderjahr im Todeszeitpunkt noch andauerte (§ 36 Abs. 1 EStG). Auch in diesem Fall ist die Belastung des Erben mit der am Jahresende entstehenden und auf den Erben gemäß § 45 AO übergehenden Einkommensteuerschuld des Erblassers einerseits und mit der Erbschaftsteuer andererseits zutreffend. Denn der Erbe soll nicht besser stehen, als wenn der Erblasser noch zu Lebzeiten seine Einkommensteuerschuld selbst beglichen und der Erbe auf den verbleibenden Nachlass Erbschaftsteuer zu zahlen gehabt hätte. Die in diesen beiden Fällen durch die Nachholung der Einkommensbesteuerung beim Erben gerechtfertigte Doppel- oder Mehrfachbelastung lässt sich als »besteuerungsnachholende« Doppel- bzw. Mehrfachbelastung bezeichnen.⁷⁸

Obwohl die besteuerungsnachholende Doppelbelastung prinzipiell gerechtfertigt ist, kann sie zu einem teilweise systemwidrigen Steuerzugriff führen. Denn die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer wird grundsätzlich ohne Berücksichtigung der künftig entstehenden, vom Erben geschuldeten Ertragsteuer ermittelt. Verwirklicht erst der einkommensteuerpflichtige Erbe den Einkünftetatbestand, indem er beispielsweise die geerbte Forderung des Erblassers, der sein Einkommen durch Einnahme-Überschuss-Rechnung ermittelt hat, einzieht oder die stillen Reserven realisiert, entsteht die Einkommensteuerschuld mit dem Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres (§§ 36 Abs. 1, 25 Abs. 1, 24 Nr. 2 EStG). Dabei handelt es sich nach § 24 Nr. 2 EStG um eine Eigenschuld des Erben, da der Erbe und nicht der Erblasser den Einkünftetatbestand verwirklicht.⁷⁹ Weil die Einkommensteuerschuld nicht vom Erblasser herrührt, d.h. nicht in dessen Person entstanden ist, und diese auch nicht unmittelbar im Zusammenhang mit der Erlangung der Erbschaft beim Erben entsteht, da zunächst noch der ertragsteuerliche Einkünftetatbestand verwirklicht werden muss, stellt sie keine nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 oder 3 ErbStG berücksichtigungsfähige Nachlassverbindlichkeit dar. Nach

gefestigter Rechtsprechung soll sie deshalb nicht vom Wert des erbrechtlichen Erwerbs abzugsfähig sein.⁸⁰ Umgekehrt scheidet auch ein Abzug der Erbschaftsteuer von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer nach § 12 Nr. 3 EStG aus.⁸¹

Obwohl der Erbe im Erwerbszeitpunkt die Einkommensteuer noch nicht schuldet und diese auch nicht vom Erblasser herrührt, stellt sie bereits in diesem Moment eine sich abzeichnende Belastung für den Erben dar. Sie entsteht zwangsläufig, sobald der Erbe den Einkünftetatbestand verwirklicht und das jeweilige Kalenderjahr abläuft (§§ 36 Abs. 1, 25 Abs. 1, 24 Nr. 2 EStG). Die Einkommensteuerschuld ist insoweit im Zeitpunkt des Erbfalls bereits »latent« vorhanden.

Die fehlende gegenseitige Berücksichtigungsfähigkeit von Erbschaft- und Ertragsteuer hat die Konsequenz, dass die Erbschaftsteuer im Ergebnis einen Vermögenszuwachs besteuert, der vorhersehbar zu einem späteren Zeitpunkt durch die Ertragsteuer teilweise wieder abgeschöpft wird. Faktisch zahlt der Erbe auf den künftigen Betrag der Ertragsteuerschuld, durch den er nicht (endgültig⁸²) bereichert ist, Erbschaftsteuer, mit anderen Worten eine Steuer auf eine Steuerverbindlichkeit.⁸³ In diesem Umfang ist die doppelte steuerliche Erfassung der Erbschaft problematisch, da sie mit dem in § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG zum Ausdruck kommenden erbschaftsteuerlichen Bereicherungsprinzip kollidiert.⁸⁴ Denn nach dem Bereicherungsprinzip ist Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer die dem Erben im Erwerbszeitpunkt anfallende, hinreichend gesicherte Bereicherung.⁸⁵ Die an sich gerechtfertigte besteuernachholende Doppelbelastung ist insoweit teilweise systemwidrig.

Hatte hingegen der Erblasser den Einkünftetatbestand noch zu Lebzeiten selbst verwirklicht und war die darauf entfallende Ertragsteuer mangels Ablaufs des Veranlagungszeitraums im Todeszeitpunkt rechtlich noch nicht entstanden, sollte die hierauf entfallende, auf den Erben übergehende Einkommensteuerschuld des Erblassers nach früherer Rechtsprechung ebenfalls nicht vom erbrechtlichen Erwerb abzugsfähig sein.⁸⁶ Gestützt wurde diese Auffassung auf das in § 11 iVm § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG kodifizierte erbrechtliche Stichtagsprinzip, wonach der Abzug künftiger, noch nicht entstandener Verbindlichkeiten grundsätzlich ausgeschlossen sein sollte. Da die auf den Erben übergehende Einkommensteuerschuld des

Erblassers allerdings erst mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Todesfall eintritt, entsteht (§§ 36 Abs. 1, 25 Abs. 1 EStG, § 45 Abs. 1 [S. 1](#) AO), sollte es sich nicht um eine Nachlassverbindlichkeit im Sinne von § 10 Abs. 5 ErbStG handeln.

Diese Rechtsprechung hat der BFH mit Urteil vom 4. Juli 2012 aufgegeben.⁸⁷ Danach können auch künftige Erblassersteuerschulden als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden, soweit der Erblasser den zugrunde liegenden Einkünftetatbestand selbst verwirklicht hat. Der Begriff des »Herrührens« in § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG erfordere nicht, dass die Verbindlichkeit durch den Ablauf des Veranlagungszeitraums bereits »rechtlich entstanden« sei. Es genüge, dass die Verbindlichkeit durch die Erfüllung des Einkünftetatbestands in der Person des Erblassers bereits begründet worden ist. Zumindest in diesen Konstellationen kommt ein Abzug der später entstehenden Einkommensteuerschuld als Nachlassverbindlichkeit in Betracht, sodass sich insoweit keine systemwidrige Doppelbelastung ergibt.

Soweit diese neue Rechtsprechung nicht anwendbar ist, weil erst der Erbe den Einkünftetatbestand verwirklicht, kann die daraus resultierende teilweise systemwidrige Doppelbelastung unter Umständen durch § 35b EStG vermieden werden. Die Vorschrift verfolgt das Ziel, die im Hinblick auf die latente Einkommensteuerlast teilweise systemwidrige Doppelbelastung bei der Bemessung der Einkommensteuer zu kompensieren.⁸⁸ Sie beseitigt Doppelbelastungen mit Erbschaft- und Einkommensteuer daher nicht in vollem Umfang, sondern nur insoweit, wie sie im Falle einer besteuernachholenden Doppelbelastung gegen das erbschaftsteuerrechtliche Bereicherungsprinzip verstoßen. Rechnerisch entspricht die Einkommensteuerermäßigung in etwa dem Betrag, um den die Erbschaftsteuer geringer ausgefallen wäre, wenn die latente Einkommensteuerschuld vom erbrechtlichen Erwerb hätte abgezogen werden können.⁸⁹ § 35b EStG ist somit ein probates Mittel, gesetzliche Abstimmungsdefizite bei besteuernachholenden Doppelbelastungen auszugleichen.

Allerdings findet § 35b EStG nach einhelliger Meinung nicht auf Körperschaften Anwendung und ist somit nur dazu geeignet, besteuernachholende Doppelbelastungen – soweit sie systemwidrig

sind – bei erbenden Personengesellschaften und natürlichen Personen zu neutralisieren.⁹⁰ Der Grund hierfür liegt darin, dass § 35b EStG eine Tarifvorschrift (d.h. keine Einkommensermittlungsnorm) für die Einkommensteuer darstellt, auf die weder § 8 Abs. 1 KStG noch andere Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes verweisen. Da § 35b EStG darüber hinaus nur in Erbschaftsfällen eingreift und nicht für Zuwendungen unter Lebenden gilt, stellt er keine Lösung für sämtliche Konstellationen partiell systemwidriger besteuernachholender Doppelbelastungen dar.

II. »Einfache« Mehrfachbelastung

Die besteuernachholende Doppel- oder Mehrfachbelastung ist abzugrenzen von Doppel- oder Mehrfachbelastungen, bei denen der übergegangene Gegenstand bereits beim Rechtsvorgänger einkommensteuerlich erfasst worden ist. Diese Mehrfachbelastungen lassen sich nicht mit der Notwendigkeit der Nachholung einer beim Rechtsvorgänger unterbliebenen Einkommensbesteuerung rechtfertigen und können daher im Unterschied zu den »besteuernachholenden« Mehrfachbelastungen als »einfache« Mehrfachbelastungen bezeichnet werden. Sie treten auf, wenn bereits vom Rechtsvorgänger versteuertes Vermögen auf den Empfänger übergeht und der Erwerbsvorgang neben der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer auch den Ertragsteuern unterliegt.

Erbt eine Gesellschaft, kommt es zu einer einfachen Mehrfachbelastung durch Erbschaft-, Einkommen- bzw. Körperschaft- und gegebenenfalls Gewerbesteuer, wenn die Erbeinsetzung betrieblich veranlasst ist oder die erbende Gesellschaft die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft besitzt.⁹¹ Die Gründe hierfür liegen einerseits in der tatbestandlichen Fassung des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, der nach seinem Wortlaut auch betrieblich veranlasste Erbeinsetzungen der Erbschaftsteuer unterwirft, andererseits in der Sphären-Rechtsprechung des BFH, wodurch grundsätzlich auch nichtbetrieblich veranlasste Erbschaften körperschaftsteuerpflichtig sind.

§ 35b EStG, der ohnehin nur anwendbar ist, wenn ein Einkommensteuersubjekt erbt, beseitigt die einfache Mehrfachbelastung nur zu einem Bruchteil. Die Vorschrift wurde ausweislich der

Gesetzesbegründung für die Fälle der besteuernachholenden Doppelbelastung geschaffen.⁹² Da dort die doppelte steuerliche Erfassung des Erwerbs grundsätzlich beabsichtigt und nur insoweit systemwidrig ist, wie ein Abzug der latenten Einkommensteuerlast von der Bemessungsgrundlage der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer ausscheidet, ist § 35b EStG konzeptionell darauf angelegt, die Doppelbelastung auch nur teilweise zu beseitigen. In den Fällen der einfachen Doppelbelastung lässt sich die mehrfache Besteuerung hingegen nicht durch die Nachholung einer beim Erblasser unterbliebenen Einkommensbesteuerung rechtfertigen, sodass die mehrfache Erfassung des Steuersubstrats nicht nur teilweise, sondern – wie im Folgenden zu zeigen sein wird – vollumfänglich systemwidrig ist. Die einfache Doppelbelastung erfordert daher ein höheres Ermäßigungsvolumen, als § 35b EStG es vor dem Hintergrund der besteuernachholenden Doppelbelastung vorsieht. Indem die Vorschrift die Einkommensteuer nur geringfügig ermäßigt und nicht im Wege einer Steueranrechnung neutralisiert⁹³, wird die steuerliche Doppelbelastung nicht verhindert, sondern lediglich in ihren Auswirkungen gemildert. § 35b EStG löst die Problematik einfacher Doppelbelastungen somit nur unvollkommen.

Es stellt sich die Frage, ob einfache Mehrfachbelastungen durch Erbschaft- bzw. Schenkung- und Ertragsteuern zulässig sind. Dem soll in den folgenden Abschnitten aus der Perspektive des Verfassungsrechts nachgegangen werden. Dabei beschränkt sich die Untersuchung auf die Verfassungsmäßigkeit der einfachen Mehrfachbelastung in Erbfällen, da sie unabhängig vom Erbschaftsgegenstand spezifisch bei der Erbeinsetzung von Gesellschaften auftritt. Auf die Problematik der »latenten« Ertragsteuerbelastung bei der besteuernachholenden Mehrfachbelastung soll hingegen nicht weiter eingegangen werden, da sie durch die neueste Rechtsprechung des BFH zur erbschaftsteuerlichen Abzugsfähigkeit noch nicht entstandener Erblassersteuerschulden sowie § 35b EStG weitgehend entschärft wird.

§ 4. Die Zulässigkeit steuerlicher Mehrfachbelastungen

A. Die Zulässigkeit von Mehrfachbelastungen im Allgemeinen

Steuerstaaten wie die Bundesrepublik Deutschland zeichnen sich dadurch aus, dass sie ihre Einnahmen in erster Linie durch die Erhebung von Steuern erzielen (vgl. § 3 AO, Art. 105 ff. GG).⁹⁴ Erst die Steuereinnahmen versetzen den Staat in die Lage, seine öffentlichen Aufgaben wahrzunehmen, insbesondere die innere und äußere Sicherheit zu gewährleisten, den Rechts- und Sozialstaat durchzusetzen und die notwendige Infrastruktur bereitzustellen (Straßen, Schulen, Krankenhäuser, etc.).⁹⁵ Meist erheben Staaten nicht nur eine einzige Steuer, sondern finanzieren sich aus einer Mischung verschiedenartiger Steuern und steuerähnlicher Instrumentarien. Auch in der Bundesrepublik existiert ein historisch gewachsenes Vielsteuersystem. Über 20 bundesgesetzlich und zahlreiche landes- und kommunalrechtlich geregelte Steuern, die jeweils an verschiedene Steuergegenstände anknüpfen, greifen derzeit in verschiedener Form auf das Vermögen der Steuerpflichtigen zu.⁹⁶ Wird hierbei dasselbe Steuersubstrat mehrfach erfasst, kommt es zu steuerlichen Mehrfachbelastungen. Da mit der Erhebung jeder weiteren Steuer regelmäßig eine zusätzliche finanzielle Belastung der konkret betroffenen Steuerpflichtigen einhergeht, stellt sich die grundlegende Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen Steuerkumulationen verfassungsrechtlich zulässig sind.

I. Rechtliche Grundlagen steuerlicher Mehrfachbelastungen

Die Rechtsprechung erachtet Doppel- und Mehrfachbelastungen im Allgemeinen für zulässig. Das Bundesverfassungsgericht hat wiederholt die weitgehende Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Erschließung von Steuerquellen betont und damit auch die Belastung desselben Steuersubstrats durch verschiedene Steuern grundsätzlich sanktioniert.⁹⁷ Darüber hinaus hat es aus der Aufzählung der einzelnen Steuerarten in Art. 106 GG geschlussfolgert, dass ein Nebeneinander dieser Steuern verfassungsrechtlich unbedenklich sei. Insbesondere die Gewerbesteuer oder die (heute nicht mehr erhobene⁹⁸) Vermögensteuer, die im Regelfall dasselbe Steuersubstrat wie die Einkommen- und Körperschaftsteuer erfassen, sollen im Hinblick auf ihre Erwähnung in Art. 106 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 6 GG gerechtfertigt sein.⁹⁹

Auch im Schrifttum werden Mehrfachbelastungen einhellig für rechtmäßig erachtet.¹⁰⁰ Zur Begründung verweisen einige Autoren auf das im geltenden Recht vorgefundene Nebeneinander der verschiedenen Steuerarten (z.B. Ertragsteuern und Umsatzsteuer, Umsatzsteuer und besondere Verbrauch- und Verkehrsteuern) und ziehen daraus den Schluss, dass ein allgemeines Verbot von Mehrfachbelastungen nicht existiere.¹⁰¹

Der Versuch, aus dem bestehenden Gefüge der Steuergesetze eine Legitimation für diesen Zustand abzuleiten, ist zirkulär und methodisch nicht überzeugend. Auch Art. 106 GG, der die verschiedenen Steuerarten exemplarisch aufzählt, dürfte keinen Rückschluss auf die Zulässigkeit von Steuerkumulationen erlauben.¹⁰² Zum einen ist Art. 106 GG lediglich eine organisatorische Aufkommensverteilungsnorm, die nicht das Ziel verfolgt, bestimmte Steuern zu legitimieren oder auszuschließen. Darüber hinaus trifft sie keine Aussage darüber, in welcher konkreten Ausgestaltung und in welcher Kombination die dort aufgelisteten Steuerarten erhoben werden dürfen. Sowenig beispielsweise Art. 106 GG im Hinblick auf die Erwähnung der Einkommensteuer in Absatz 3 eine degressive oder gar antiproportionale Einkommensteuer rechtfertigen kann, die von »unten nach oben« umverteilt und somit gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstößt, lässt sich aus Art. 106 GG eine Berechtigung ableiten, die aufgelisteten Steuerarten unabgestimmt und mehrfachbelastend nebeneinander zu erheben. Sofern man Art. 106 GG als Steuerrechtfertigungsnorm betrachtet, regelt sie folglich allenfalls das »Ob« einer Steuerkumulation, nicht jedoch das »Wie«. Es wäre dabei ohne weiteres möglich, diese Steuern, sofern sie auf dasselbe Steuersubstrat zugreifen, so aufeinander abzustimmen, dass es wirtschaftlich zu keiner Mehrfachbelastung kommt (z.B. durch Kollisionsnormen oder Abzugsvorschriften). Art. 106 GG vermag daher Mehrfachbelastungen nicht zu rechtfertigen.

Gleichwohl ist Rechtsprechung und Literatur im Ergebnis zuzustimmen. Weder die Einzelsteuergesetze noch das Grundgesetz enthalten explizite Vorschriften über die Zulässigkeit steuerlicher Doppel- und Mehrfachbelastungen. Ein Verbot von Steuerkumulationen lässt sich aus dem Wortlaut des geschriebenen Rechts daher nicht herleiten. Die Tatsache, dass eine Vielzahl von Steuern seit jeher parallel erhoben

werden und auch in der jüngeren Gesetzgebungsgeschichte keine Abwehr- oder Verbotsnormen geschaffen wurden, stellt hingegen ein starkes Indiz dafür dar, dass sowohl der historische Steuergesetzgeber als auch die Väter des Grundgesetzes Mehrfachbelastungen für prinzipiell zulässig erachteten. Zudem sprechen teleologische Erwägungen dafür, ein Steuersubstrat unter bestimmten Voraussetzungen durch mehrere Steuern gleichzeitig zu erfassen. Da sich bestimmte Steuerarten gerade in ihrer Überschneidung ergänzen, können Steuerekumulationen zu einer gleichmäßigen und gerechten steuerlichen Lastenverteilung im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips beitragen. Nach dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit soll jede Person entsprechend ihrer persönlichen Fähigkeit, aus ihrem disponiblen Einkommen bzw. ihrem erwirtschafteten Gewinn Steuern zu zahlen, zur Erfüllung der staatlichen Aufgaben finanziell herangezogen und steuerlich belastet werden.¹⁰³ Unter allen potentiellen Maßstäben zur Erhebung von Steuern erscheint das Leistungsfähigkeitsprinzip als die sachgerechteste Größe für die Verteilung der gesamtstaatlichen Steuerlasten.¹⁰⁴ Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist daher als Fundamentalprinzip jedes gerechten Steuersystems heute allgemein anerkannt.¹⁰⁵ Während es in der Weimarer Reichsverfassung noch ausdrücklich in Art. 134 WRV verankert war¹⁰⁶, wird es vom Bundesverfassungsgericht heute aus dem allgemeinen Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG hergeleitet.¹⁰⁷

Zur Bestimmung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer Person existieren verschiedene Indikatoren. Wer einen hohen Einnahmeüberschuss oder Gewinn erzielt, ist leistungsfähiger als jemand, der wenig einnimmt. Wer viel konsumiert, drückt damit in der Regel seine erhöhte Leistungsfähigkeit aus (es sei denn, er finanziert seinen Konsum auf Kredit). Und wer große ruhende Vermögen sein Eigen nennt, besitzt eine höhere »potentielle« oder »statische« Leistungsfähigkeit, die sich durch die Veräußerung oder sonstige Verwertung des Vermögens zur »liquiden« Leistungsfähigkeit wandeln lässt. Diese drei Indikatoren (Einkommen/Hinzuerwerb, Konsum/Verwendung, Vermögen/Bestand) sind heute als Maßgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit weitgehend unstrittig.¹⁰⁸ Der Grund hierfür liegt darin, dass sich alle Indikatoren auf den Konsumfonds des Steuerpflichtigen zurückführen lassen, d.h. in ihrer gemeinsamen Betrachtung eine relativ präzise Aussage über die Größe der

individuellen Kaufkraft und damit über die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ermöglichen. Es ist folglich grundsätzlich sachgerecht, wenn mehrere Steuergesetze an verschiedenen Stellen und in verschiedenen Phasen des Vermögensumgangs die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erfassen.

Im Gegensatz hierzu könnte ein Einzelsteuersystem, in dem der Steuerpflichtige nur mit einer einzigen Steuer belastet wird, die tatsächliche Leistungsfähigkeit nur lückenhaft abbilden. Denn jede Steuer besitzt in Relation zu anderen potentiellen Steuern praktische Vor- und Nachteile. Dies zeigt sich beispielsweise beim Zusammentreffen von Umsatzsteuer und Einkommensteuer. Die Einkommensteuer ist mit ihrer Anknüpfung an das erzielte Einkommen ein besonders geeignetes Instrument zur Besteuerung der individuellen Leistungsfähigkeit.¹⁰⁹ Zwar ist die Erzielung des Einkommens in der Regel kein besserer Leistungsfähigkeitsindikator als die anschließende Einkommensverwendung zu Konsumzwecken. Durch die Abziehbarkeit des Erwerbsaufwands und der indisponiblen Lebenshaltungskosten (objektives und subjektives Nettoprinzip) erfasst die Einkommensteuer allerdings nur den tatsächlich frei verfügbaren Mittelüberschuss. Im Gegensatz hierzu greift die Umsatzsteuer bereits ab dem ersten investierten Euro zu, ohne den notwendigen Lebenshaltungsaufwand zu berücksichtigen. Gleichwohl besitzt auch die Umsatzsteuer gewisse Vorzüge.¹¹⁰ Als indirekte Steuer, die von dritter Seite einbehalten und abgeführt wird, ist sie prinzipiell weniger hinterziehungsanfällig als die direkt beim Steuerträger und auf Grundlage seiner eigenen steuerlichen Angaben erhobene Einkommensteuer. Durch ihre Unabhängigkeit von anderen Vermögensdispositionen ist die Umsatzsteuer darüber hinaus nicht Gegenstand einer mit dem Ertragsteuerrecht vergleichbaren Steuergestaltungspraxis. Schließlich besteuert sie auch denjenigen, der einkommensteuerfreie Einkünfte erzielt (z.B. Lotteriegewinne, steuerfreie Veräußerungsgewinne, steuerfreie Stipendien) und dadurch nicht weniger leistungsfähig als ein Bezieher einkommensteuerpflichtiger Einkünfte ist. Die Umsatzsteuer stellt damit im Ergebnis eine Art Mindestbesteuerung des gespeicherten Einkommens im Zeitpunkt seiner Verwendung sicher. Die Umsatzsteuer, die im Übrigen aufkommensstärker als die Einkommensteuer ist¹¹¹, hat neben der Einkommensteuer somit eine

Existenzberechtigung.¹¹² Die Doppelbelastung durch Einkommen- und Umsatzsteuer ist in einem an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichteten Steuersystem folglich sinnvoll.

Gleiches gilt für die sogenannten Lenkungssteuern. Diese verfolgen den Zweck, das Konsumverhalten desjenigen, der durch die Steuer wirtschaftlich belastet wird, zu beeinflussen.¹¹³ Meist erstreben Lenkungssteuern, ein sozialschädliches Verhalten zu verteuern und damit in seinen gesamtwirtschaftlichen Ausmaßen zu verringern. So sind sowohl die Tabaksteuer als auch die Alkoholsteuern (Biersteuer, Schaumweinsteuer, Branntweinsteuer, Alkopopsteuer) gesundheitspolitisch motiviert, indem sie dazu beitragen sollen, den Missbrauch von Tabak und Alkohol einzudämmen.¹¹⁴ Die Energiesteuer und die Stromsteuer dienen einer ökologischen und innovationsfördernden Verhaltenslenkung, indem sie den Ressourcenverbrauch verteuern und damit zu einer Reduktion von Emissionen und der Entwicklung energiesparender Technologien beitragen.¹¹⁵ Den Lenkungssteuern ist, soweit sie die Verhaltenslenkung über den Hebel der Vertueuerung anstreben, die mehrfache steuerliche Belastung desselben Steuersubstrats immanent. Die Vertueuerung soll gerade durch das Instrument der Steuerkumulation herbeigeführt werden. Auch insoweit sind Mehrfachbelastungen daher zweckmäßig.

II. Rechtliche Schranken steuerlicher Mehrfachbelastungen

Ogleich Steuerkumulationen zu Recht von der Rechtsprechung und Rechtswissenschaft als zulässig angesehen werden, sind sie dennoch nicht schrankenlos zulässig. Insbesondere die Grundrechte aus Art. 3, 14, 2 GG schützen den Steuerpflichtigen in ihrer abwehrrechtlichen Funktion vor gleichheitswidrigen und exzessiven Steuereingriffen und können daher Steuerkumulationen entgegenstehen.¹¹⁶

1. Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Der allgemeine Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 GG konstatiert, dass alle Menschen vor dem Gesetz gleich sind. Das Bundesverfassungsgericht hat

hieraus für den Bereich des Steuerrechts den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entnommen.¹¹⁷ Jede Person ist nach ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung der Staatsaufgaben heranzuziehen. Steuerpflichtige mit vergleichbarem Einkommen sind gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während Steuerpflichtige mit höheren Einkommen höher besteuert werden müssen als solche mit einem niedrigen Einkommen (vertikale Steuergerechtigkeit).¹¹⁸ Das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit fordert vom Gesetzgeber, bei der Auswahl des Steuergegenstands und der Bestimmung des Steuersatzes eine angemessene Belastungsentscheidung zu treffen und diese im Besteuerungsverfahren folgerichtig umzusetzen, sodass die Bemessungsgrundlage vollständig festgestellt und die Steuer gleichmäßig erhoben werden kann.¹¹⁹ Allerdings gesteht das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber bei der Erschließung von Steuerquellen eine weitgehende Gestaltungsfreiheit zu. Entschließt sich der Gesetzgeber, eine bestimmte Steuerquelle zu erschließen, ohne gleichzeitig eine andere Steuerquelle auszuschöpfen, so soll der Gleichheitssatz nicht verletzt sein, sofern die unterschiedliche Behandlung finanzpolitisch, volkswirtschaftlich, sozialpolitisch oder steuertechnisch motiviert ist.¹²⁰ Die vom Bundesverfassungsgericht revisibele Grenze der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ist erst dort erreicht, wo kein einleuchtender Grund mehr für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung besteht (Willkürverbot).

Als Gründe für eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips erkennt das Bundesverfassungsgericht außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse an.¹²¹ Ist eine ungleiche Steuerbelastung Folge des Hinzutretens einer Lenkungssteuer oder Subventionsnorm, tritt das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab hinter dem Lenkungs- oder Subventionszweck zurück.¹²² Dies gilt jedoch nur dann, wenn solche Förderungs- und Lenkungsziele von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen werden, d.h. der Gesetzgeber Ziel und Grenze der Lenkung mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet und gleichheitsgerecht ausgestaltet hat.¹²³ Neben den Lenkungszielen können Belange der Typisierung und Verwaltungsvereinfachung als Rechtfertigungsgründe dienen. Eine aus der

Zusammenfassung verschiedener Sachverhalte resultierende Ungleichbehandlung ist nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts zulässig, wenn sich die gesetzliche Typisierung realitätsgerecht am typischen Fall orientiert und die steuerlichen Vorteile der Typisierung in einem angemessenen Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit stehen.¹²⁴ Das rein fiskalische Ziel, die staatlichen Einnahmen zu erhöhen, kann eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips hingegen nicht rechtfertigen.¹²⁵

Im Bezug auf Steuerkumulationen fordert das Leistungsfähigkeitsprinzip somit, dass in jedem Sachverhalt, der durch mehrere Steuern belastet wird, eine gesteigerte steuerliche Leistungsfähigkeit gegenüber einem nur durch eine Steuer erfassten Sachverhalt zum Ausdruck kommt oder erkennbare Lenkungs-, Subventions-, Typisierungs- oder Vereinfachungszwecke oder andere sachliche Erwägungen eine mehrfache Besteuerung rechtfertigen.

2. Steuerliches Übermaßverbot

Steuerliche Mehrfachbelastungen müssen nicht nur mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar sein, sondern auch im Hinblick auf die Höhe der Gesamtsteuerbelastung bestimmte Grenzen wahren.¹²⁶ Das Verhältnismäßigkeitsprinzip, das als übergreifender Verfassungsgrundsatz einhellig anerkannt ist¹²⁷, verlangt von jedem die Grundrechte beschränkenden Gesetz, dass es einen legitimen Zweck verfolgt, geeignet, erforderlich und verhältnismäßig im engeren Sinne ist.¹²⁸ Eine Ausprägung der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne ist das Übermaßverbot. Danach darf ein Gesetz nicht übermäßig in die Rechte des Grundrechtsträgers eingreifen, müssen Eingriff und Nutzen in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen.¹²⁹ Das Übermaßverbot findet für den Bereich des Steuerrechts ausdrücklich in Art. 106 Abs. 3 S. 4 Nr. 2 GG verfassungsrechtliche Erwähnung.¹³⁰ Aus dem Übermaßverbot folgt, dass eine Besteuerung verfassungsrechtlich unzulässig ist, soweit der Fiskus den Steuerpflichtigen übermäßig belastet. Bezugspunkt der Übermaßprüfung ist in Mehrfachbelastungskonstellationen nicht die jeweilige Höhe der einzelnen parallel eingreifenden Steuern, sondern die sich aus der Addition sämtlichen Steuern ergebende

Gesamtsteuerbelastung.¹³¹

Dass der Steuerbelastung verfassungsrechtliche Grenzen gesetzt sind und dem Steuerpflichtigen von seinem Erworbenen ein substanzieller Teil verbleiben muss, ist in Schrifttum und Rechtsprechung unbestritten.¹³² Keine Einigkeit besteht indessen darüber, wo die Grenze zwischen zumutbarer und übermäßiger Belastung verläuft und aus welchen Rechtsquellen oder Prinzipien sich eine solche Grenze ableiten lässt. Das Bundesverfassungsgericht hat schon in frühen Jahren zu diesem Fragenkreis Stellung bezogen und seine Rechtsprechung zum Belastungsexzess in den letzten Jahrzehnten kontinuierlich fortentwickelt.¹³³ Anfänglich vertrat das Bundesverfassungsgericht noch die Auffassung, Art. 14 GG schütze das Vermögen des Betroffenen nicht gegen Eingriffe durch die Auferlegung von Geldleistungspflichten.¹³⁴ Art. 14 GG schütze nur konkrete Vermögensgegenstände, nicht das Vermögen als solches, und da Steuern aus dem Gesamtvermögen aufgebracht werden müssten, sei das Eigentum nicht betroffen. Hoheitliche Abgabepflichten sollten den Schutzbereich von Art. 14 GG somit nicht berühren, sondern allenfalls an Art. 2 Abs. 1 GG zu messen sein. Vor dem Hintergrund des weit gefassten, einfachen Gesetzesvorbehalts in Art. 2 Abs. 1 GG legte das Bundesverfassungsgericht die Rechtfertigungsschwelle allerdings nicht sonderlich hoch: So sollten abgabenrechtliche Eingriffe solange zulässig sein, wie die »Eigenständigkeit der Person gewahrt« sei und dem Abgabenschuldner ein gewisser wirtschaftlicher Entfaltungsspielraum verbliebe.¹³⁵

In einer bald darauf anschließenden Phase revidierte das Bundesverfassungsgericht seine restriktive Interpretation von Art. 14 GG. Zwar sollte Art. 14 GG auch weiterhin nur das konkrete Eigentum und nicht auch das Vermögen als Ganzes schützen – diese Regel galt fortan aber nur noch »grundsätzlich«.¹³⁶ Im Falle einer übermäßigen Belastung des Abgabenschuldners oder der grundlegenden Beeinträchtigung seiner Vermögensverhältnisse (sogenannte »Konfiskation« bzw. »Erdrosselung«) sollte ein Verstoß gegen die Eigentumsgarantie in Betracht kommen.¹³⁷ In einer Vielzahl nachfolgender Entscheidungen bestätigte das Bundesverfassungsgericht diese Linie¹³⁸ und ergänzte den Begriff der Erdrosselung um die Merkmale, die Steuerlast müsse eine Tätigkeit über

den Einzelfall hinaus wirtschaftlich sinnlos machen und somit prohibitive Wirkungen entfalten.¹³⁹ Die Rechtsprechung stellte damit (ähnlich wie bei Art. 2 Abs. 1 GG) hohe Hürden für die Annahme eines Grundrechtsverstoßes auf. Da in der Praxis realistisch kaum ein Fall vorstellbar ist, in dem allein die Abgabenlast eine faktische Verbotswirkung entwickeln könnte, hat die Rechtsprechung bis heute erwartungsgemäß keine Steuer aus Gründen einer Erdrosselung oder Konfiskation gekippt.¹⁴⁰

Eine Wende in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts läutete der Vermögensteuerbeschluss im Jahre 1995 ein.¹⁴¹ Darin stellte der zweite Senat zunächst allgemein fest, dass eine übermäßige Belastung des Steuerpflichtigen durch eine Abstimmung der verschiedenen Steuern (Steuern auf Vermögenserwerb, -bestand und -verwendung) vermieden werden müsse und die Privatnützigkeit des Erworbenen im Kern zu erhalten sei.¹⁴² Der durch den Steuereingriff in seinem Schutzbereich berührte Art. 14 GG¹⁴³ garantiere dem Steuerpflichtigen einen »Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich«. ¹⁴⁴ Den Maßstab hierfür liefere Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG, wonach der Gebrauch des Eigentums »zugleich« dem Wohle der Allgemeinheit dienen soll. Im Bezug auf die streitgegenständliche Vermögensteuer bedeute dies, dass die Vermögensteuer zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten dürfe, »soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung [...] in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt«. ¹⁴⁵ Mit diesem »Halbteilungsgrundsatz« bezifferte der zweite Senat erstmals eine konkrete Belastungsobergrenze. Inwieweit man daraus eine allgemeine steuerliche Maximalbelastung herleiten konnte, blieb in den Folgejahren umstritten.¹⁴⁶

Dahingehenden Bestrebungen erteilte der zweite Senat im Jahre 2006 im »Gewerbesteuerbeschluss« schließlich eine Absage.¹⁴⁷ Weder aus dem Vermögensteuerbeschluss noch aus Art. 14 GG ergebe sich eine allgemeinverbindliche, absolute Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung. Der im Vermögensteuerbeschluss formulierte »Halbteilungsgrundsatz« bezöge sich allein auf das Zusammentreffen der Vermögensteuer mit den übrigen Steuern und nicht auf Steuerbelastungen

im Allgemeinen.¹⁴⁸ Auch aus Art. 14 GG könne keine Halbteilungsgrenze abgeleitet werden. Zwar fielen auch Steuerbelastungen in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie. Der Wortlaut des Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG (»zugleich«) reiche zur Herleitung eines Halbteilungsgrundsatzes allerdings nicht aus.¹⁴⁹ Steuerliche Belastungen ließen sich auch jenseits der 50%-Grenze verfassungsrechtlich rechtfertigen.¹⁵⁰ Dennoch erforderten der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und die Grundrechte eine Begrenzung.¹⁵¹ Die verfassungsgerichtliche Kontrolle erlaube eine Überprüfung der Gesamtsteuerbelastung, müsse sich aber vor einer zu weitgehenden Einschränkung staatlicher Finanzierungsinteressen vorsehen. Eine konkrete Belastungsgrenze sei daher nicht bestimmbar. Allerdings greife die verfassungsgerichtliche Abwägungskontrolle bereits vor der Schwelle der »Erdrosselung«. So bestehe die Möglichkeit, im Falle einer Steuerlast in »ungewöhnlicher Höhe« vom Gesetzgeber die Darlegung besonderer rechtfertigender Gründe zu verlangen.¹⁵² Mit dem Gewerbesteuerbeschluss hat der zweite Senat seine auf Art. 14 GG gestützte Halbteilungsrechtsprechung relativiert und – was die Festlegung einer konkreten Belastungsgrenze angeht – wieder zur traditionell zurückhaltenden richterlichen Rolle zurückgefunden. Immerhin – und dies stellt ein Novum dar – behält sich das Gericht vor, künftig die Gesamtsteuerbelastung einer strengerer Verhältnismäßigkeitskontrolle zu unterziehen. Ungeklärt bleibt freilich, ab wann die allgemeine Steuerbelastung eine »ungewöhnliche Höhe« erreicht und welche Gründe im Einzelnen eine ungewöhnlich hohe Steuerlast rechtfertigen können.

Der erste Senat des Bundesverfassungsgerichts ist den Weg des zweiten Senats von Anfang an nicht mitgegangen. Er vertritt nach wie vor die traditionelle Auffassung, wonach Steuern und Abgaben bis zur Schwelle der Erdrosselung nicht in den Schutzbereich des Art. 14 GG fallen.¹⁵³ Auch die Finanzrechtsprechung war dem zweiten Senat nicht gefolgt.¹⁵⁴

Im Schrifttum ist der Vermögensteuerbeschluss auf große Resonanz gestoßen. Nicht wenige Literaturstimmen haben sich seinerzeit der Argumentation des Bundesverfassungsgerichts zur hälftigen Teilung angeschlossen.¹⁵⁵ Erkennt man mit dem zweiten Senat an, dass auch Steuern und Abgaben in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie eingreifen können, so lässt sich der Halbteilungsgrundsatz in der Tat auf

den Wortlaut von Art. 14 Abs. 2 **S. 2** GG stützen. Auf das Wort »zugleich«, dessen sich der Senat zur Herleitung des Halbteilungsgrundsatzes bediente, kommt es hierfür allerdings nicht an. Denn es spricht etymologisch und historisch viel dafür, »zugleich« eher im Sinne eines nicht quantifizierenden »auch« anstelle von »zu gleichen Teilen« zu verstehen.¹⁵⁶ Zudem würde ein »zu gleichen Teilen« in logischer Konsequenz bedeuten, dass jedes Steuersubjekt unabhängig von der Höhe seines Einkommens stets die Hälfte an den Fiskus abführen müsste, was mit einem progressiv ausgestalteten Steuertarif nicht zu vereinbaren wäre.¹⁵⁷ Der Halbteilungsgrundsatz ist jedoch auf andere Weise in Art. 14 Abs. 2 **S. 2** GG angelegt: Die Vorschrift besagt, dass der Gebrauch des Eigentums »zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen« solle. Indem das Gesetz den Privatgebrauch nicht explizit erwähnt, ihn aber spiegelbildlich zum Allgemeinwohl voraussetzt, formuliert es bewusst im Regel-Ausnahme-Schema: Das Eigentum dient zuvörderst privaten Zwecken (Regel), soll aber auch (Ausnahme) dem Wohle der Allgemeinheit dienen. Da der Privatgebrauch die Regel ist, steht der Allgemeingebrauch grundsätzlich hinter dem Privatgebrauch zurück. Wäre es andersherum, hätte der Gesetzgeber umgekehrt formuliert: »Der Gebrauch des Eigentums soll zugleich dem privaten Wohle dienen«. In konkreten Zahlen bedeutet der Vorrang der Privatnützigkeit vor dem Allgemeingebrauch allerdings, dass dem Eigentümer grundsätzlich mehr als die Hälfte seines Erwerbs verbleiben muss, die Belastung des Steuersubstrats die Halbteilungsgrenze prinzipiell nicht überschreiten darf.

Einen ähnlichen Ansatz mit gleichem Ergebnis vertritt SEER.¹⁵⁸ Zur Begrenzung des Steuerzugriffs bemüht er das Subsidiaritätsprinzip. Dieses statuiere das Primat der individuellen Selbstverantwortung. Der Erstverantwortung des Bürgers für sich selbst entspreche die Wertung, auch primär eigennützig arbeiten und erwerben zu dürfen. Betrage die Steuerlast allerdings deutlich mehr als 50%, denaturiere die eigennützige Arbeit zur fremdnützigen Betätigung. Auch das Subsidiaritätsprinzip lässt sich folglich für einen Halbteilungsgrundsatz anführen.

Bei konsequenter Handhabung und im Lichte von Art. 14 GG müsste der Halbteilungsgrundsatz allerdings über den Entscheidungstenor des Vermögensteuerbeschlusses hinaus grundsätzlich auf sämtliche Steuern

und Steuerkombinationen angewendet werden – unabhängig davon, welcher Steuergegenstand betroffen ist und welcher Gebietskörperschaft die Steuergesetzgebungs- oder -ertragshoheit zusteht.¹⁵⁹ Zum einen differenziert Art. 14 Abs. 2 GG nicht danach, mit welchen Mitteln (im vorliegenden Zusammenhang: durch welche Steuerarten) in seinen Schutzbereich eingegriffen wird. Wenn die Eigentumsgarantie vor einer Übermaßbesteuerung durch die Vermögensteuer schützen soll, muss gleiches konsequenterweise auch für andere Steuern gelten. Art. 14 Abs. 2 GG ist keine Spezialvorschrift für die Vermögensteuer.¹⁶⁰ Darüber hinaus wäre es nicht logisch und unter dem Gesichtspunkt der Folgerichtigkeit widersprüchlich, für die Belastungsgrenze zwischen Steuerbelastungen unter Hinzutritt der Vermögensteuer und Steuerbelastungen durch andere Steuern zu unterscheiden. Es vermag nicht einzuleuchten, weshalb gerade Steuerkumulationen unter Einbeziehung der Vermögensteuer eine erhebliche Überschreitung der 50%-Grenze versagt wird, anderen Steuerkombinationen dies jedoch erlaubt sein soll. Die dem Vermögensteuerbeschluss zugrunde liegende, dort auf Art. 14 GG gestützte Wertentscheidung trifft auf sämtliche Steuerarten in gleicher Weise zu: Dem Steuerpflichtigen soll der überwiegende Teil seines Erwerbs verbleiben. Für dieses Ergebnis kommt es nicht darauf an, auf welchen Steuerarten im Einzelnen die Gesamtbelastung des Steuerpflichtigen basiert.¹⁶¹ Auch den Steuerschuldner interessiert maßgeblich das wirtschaftliche Ergebnis der Besteuerung und weniger die technische Frage, aus welchen Steuern sich seine Gesamtsteuerbelastung zusammensetzt. Der Gewerbesteuerbeschluss, in dem das Bundesverfassungsgericht die Anwendbarkeit des Halbteilungsgrundsatzes beim Zusammentreffen von Einkommen- und Gewerbesteuer mit der Begründung ablehnte, Vermögensteuer und Gewerbesteuer entfalteten unterschiedliche Belastungswirkungen, kann daher nicht überzeugen.¹⁶²

Eine Ausnahme von der Halbteilungsgrenze muss allerdings für den Hinzutritt von Lenkungssteuern gelten.¹⁶³ Sie sind nicht in die Belastungsrechnung einzubeziehen, da sich Lenkungen zum Teil nur dadurch erreichen lassen, dass der Steuerpflichtige empfindlich, d.h. auch zu mehr als der Hälfte seines Einkommens belastet wird. Eine festgeschriebene »Kappungsgrenze« würde den für Lenkungen notwendigen gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum zu stark

einschränken.

Der Halbteilungsgrundsatz ist mehr als nur eine griffige, Rechtssicherheit schaffende Größe oder ein potentes Mittel, den Staat zur Ausgabendisziplin anzuhalten.¹⁶⁴ Hinter ihm verbirgt sich nicht zuletzt ein ethisches Prinzip. Jeder Mensch besitzt vorrangig die Verantwortung für sich selbst und genießt spiegelbildlich die Freiheit, zuvörderst für sich und seine privaten Belange arbeiten und leben zu dürfen. Diese Wertung sollte auch in materieller Hinsicht durchschlagen. Es erscheint daher grundsätzlich gerecht, wenn jeder Steuerpflichtige sein Erworbenes zum überwiegenden Teil für sich behalten darf. Dem widerspricht es nicht, dem Einzelnen in Notzeiten auch größere finanzielle Lasten aufzubürden.¹⁶⁵ Solange jedoch keine Ausnahmesituation vorliegt, sollte der Staat dieses grundlegende Verteilungsprinzip respektieren. Allerdings ist nicht zu leugnen, dass der Staat seinen Bürgern auf verschiedenen Wegen häufig schon heute zu mehr als der Hälfte »in die Taschen greift«. Wer einen durchschnittlichen¹⁶⁶ Einkommensteuersatz von mindestens 40% hat, wird spätestens mit der Verwendung seiner Mittel regelmäßig mehr als die Hälfte an den Fiskus abgeführt haben (Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag, Umsatzsteuer, besondere Verbrauch- und Aufwandsteuern). In der Spitze können sich sogar Gesamtbelastungen von bis zu 60% ergeben.¹⁶⁷ Allein die Tatsache, dass das derzeitige Steuersystem kaum mit einem umfassend verstandenen Halbteilungsgrundsatz vereinbar ist, kann kein überzeugendes Argument gegen eine Halbteilungsgrenze darstellen.

Wer den Halbteilungsgrundsatz ablehnt, sieht sich vor der Aufgabe gestellt, einen anderen Maßstab zu definieren, soll das steuerliche Übermaßverbot zu mehr als einer konturlosen Floskel reichen.¹⁶⁸ Dass die Schwelle zur Konfiskation als Grenzmaß nicht ausreicht, ist evident. Eine Steuerbelastung ist dem Steuerzahler nicht erst dann unzumutbar, wenn sie seine Erwerbstätigkeit faktisch dadurch unterbindet, dass sie enteignungsgleiche Wirkungen entfaltet.¹⁶⁹ Eine zumutbare Steuerlast bewegt sich in niedrigeren Sphären. TIPKE¹⁷⁰ hat insoweit einen pragmatischen Maßstab formuliert: Die Belastungsgrenze sei spätestens erreicht, wenn Unternehmer und Arbeitnehmer aufgrund der hohen Gesamtsteuerlast in ihrer Schaffenskraft entmutigt und so weniger

Leistungsbereitschaft oder erheblichen Steuerwiderstand (durch Steuerumgehung und -hinterziehung) an den Tag legen würden. Denn damit schädige der Staat letztlich seine eigene Steuerquelle. In der Tat ist eine Steuererhebungsmaßnahme (z.B. eine Steuererhöhung oder eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage) zur staatlichen Einnahmeerzielung ungeeignet, wenn sie makrofiskalisch, d.h. in ihren gesamtstaatlichen finanziellen Auswirkungen zu Steuermindereinnahmen führt. Steuersätze, die aufgrund ihrer Höhe zu erheblichem Steuerwiderstand und damit zu insgesamt rückläufigen Einnahmen führen, sind daher unverhältnismäßig. Wird der fiskalische Einnahmescheitelpunkt, ab dem die Steuereinnahmen trotz hoher Nominalsätze insgesamt zurückgehen, durch eine steuerliche Maßnahme zur Einnahmeerzielung überschritten, ist diese Maßnahme nicht nur steuerpolitisch verfehlt, sondern aufgrund ihrer fehlenden Geeignetheit und dem daraus resultierenden Verstoß gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip auch verfassungsrechtlich unzulässig.

Allerdings setzt nicht nur das Verhältnismäßigkeitsprinzip der Gesamtsteuerbelastung Grenzen. Bereits im Vorfeld des fiskalischen Einnahmescheitelpunkts sind solche Steuerbelastungen wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG unzulässig, die nicht unerhebliche Teile der Steuerzahler zum Steuerwiderstand animieren und auf diesem Wege die Ausgewogenheit der interpersonellen steuerlichen Lastenverteilung vereiteln. Der allgemeine Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen nach Maßgabe ihrer individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch ein faktisches Vollzugsdefizit verfehlt, kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsmaßnahme nach sich ziehen.¹⁷¹ Zwar sollen bloße Vollzugsmängel bei der Steuererhebung, die üblicherweise vorkommen und nicht auf strukturell mangelhaften Erhebungsregelungen beruhen, allein keinen Verstoß gegen das Prinzip der Belastungsgleichheit begründen.¹⁷² Der Gesetzgeber muss jedoch auch in diesen Fällen die Steuererhebungsgleichheit vor allem bei Steuern, deren Festsetzung von der Erklärung des Steuerschuldners abhängt, durch hinreichende Kontrollmöglichkeiten (z.B. Außenprüfungen, Datenabgleich) absichern und gewährleisten (Ergänzung des Deklarationsprinzips durch das

Verifikationsprinzip).¹⁷³ Führt mit einer übermäßigen staatlichen Gesamtsteuerbelastung zusammenhängender flächendeckender Steuerwiderstand zu einem faktischen Vollzugsdefizit, das nicht durch entsprechende Kontrollmaßnahmen in einem hinreichenden Umfang beseitigt werden kann, mündet der Belastungsexzess in einem systemischen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Die Steuerbelastung wäre verfassungswidrig. Auch die Erzielung höherer Steuereinnahmen könnte eine faktisch gleichheitswidrige Lastenverteilung nicht rechtfertigen. Die subjektive Schwelle, ab der mit flächendeckendem Steuerwiderstand gerechnet werden kann, dürfte jedenfalls ab einer Gesamtsteuerlast von 70%, wahrscheinlich sogar ab 65% erreicht sein.¹⁷⁴ Inwieweit dieser durch massenhafte Steuerprüfungen, besondere Erhebungstechniken (z.B. Erhebung an der Quelle) oder Strafmaßnahmen auf ein mit dem Gleichheitssatz vereinbares Maß zurückgeführt werden könnte, ist fraglich. Es ist daher nicht nur ein Ausdruck von Steuergerechtigkeit, sondern auch ein verfassungsrechtliches Gebot, einen Steuerexzess, der sich jedenfalls ab einer Gesamtsteuerbelastung von 65% zunehmend aufdrängt, zu vermeiden.

Verfassungsrechtlich ergeben sich nach all dem mehrere Anhaltspunkte für eine steuerliche Belastungsgrenze. Sofern man sich der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur auf Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG gestützten Halbteilung nicht anschließt, setzen jedenfalls das Verhältnismäßigkeitsprinzip und der Gleichheitsgrundsatz der staatlichen Gesamtsteuerlast verfassungsrechtliche Schranken. Die Anknüpfung an das Verhältnismäßigkeitsprinzip bzw. an den Gleichheitsgrundsatz ist freilich insoweit mit praktischen Unwägbarkeiten verbunden, als sich der fiskalische Einnahmescheitelpunkt und der Moment, ab dem sich erheblicher Steuerwiderstand unter den Steuerzahlern bildet, empirisch kaum präzise bestimmen lassen. Gleichwohl setzen sie dem gesetzgeberischen Ermessensspielraum bei der Besteuerung von Steuersubstraten quantitative äußere Grenzen. Wird ein Steuersubstrat durch mehrere Steuern belastet, sind die kumulierenden Steuern entsprechend aufeinander abzustimmen, z.B. durch aneinander angepasste Tarife oder Anrechnungsvorschriften.¹⁷⁵

Neben diesen allgemeinen Belastungsgrundsätzen hat das

Bundesverfassungsgericht im Erbschaftsteuerbeschluss aus der Erbrechtsgarantie in Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG eine abstrakte Besteuerungsgrenze speziell für die Erbschaftsteuer hergeleitet.¹⁷⁶ Diese dürfe nicht so ausgestaltet und bemessen sein, dass Sinn und Funktion des Erbrechts zunichte gemacht oder wertlos würden. Geschützt ist nicht nur der Erbe in seinem Recht, durch Erbfolge zu erwerben, sondern auch die Testierfreiheit des Erblassers, sein Vermögen zu vererben.¹⁷⁷ Quantitativ hat das Bundesverfassungsgericht die Besteuerungsgrenze in seiner Entscheidung nicht weiter konkretisiert. Mit dem Verbot einer prohibitiven Wirkung der Erbschaftsteuer dürfte sich die Rechtsprechung allerdings weitestgehend mit der aus dem allgemeinen Übermaßverbot abgeleiteten »Erdrosselungsrechtsprechung« zu Art. 14 GG decken. Tatsächlich hatte das Bundesverfassungsgericht in einem Nichtannahmebeschluss einige Jahre zuvor die Erbschaftsteuerbelastung am Maßstab der Erdrosselung überprüft, eine Belastung von 62% jedoch noch für rechtmäßig erachtet.¹⁷⁸ Auch der BFH hielt in einem nach DDR-Recht zu beurteilenden, am Erdrosselungsverbot zu messenden Sachverhalt eine Erbschaftsteuerbelastung von 70% noch für zulässig.¹⁷⁹ Der Halbteilungsgrundsatz soll nach Auffassung des BFH jedenfalls nicht für die Erbschaftsteuer gelten.¹⁸⁰ In der Literatur sind zulässige Maximalbelastungen von 30 bis 70% vertreten worden.¹⁸¹ Sie entsprechen damit in groben Zügen den Werten, die auch bei der allgemeinen Belastungsgrenze verfassungsrechtlich für gerade noch hinnehmbar erachtet werden.

III. Rechtsfolgen unzulässiger Mehrfachbelastungen

Mehrfachbelastungen, die gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip oder das Übermaßverbot verstoßen, sind verfassungswidrig. Soweit solche Mehrfachbelastungen über gelegentliche Einzelfälle hinausgehen und damit nicht mehr vom gesetzgeberischen Typisierungsprivileg umfasst sind, tragen die Steuerentstehungstatbestände das Verdikt der Verfassungswidrigkeit, sofern auch eine verfassungskonforme Auslegung nicht zu einer Beseitigung der unzulässigen Belastung führen kann. Der Steuerpflichtige ist dann gehalten, die verfassungsrechtlichen Einwände im Einspruchs- und Klageverfahren gegen die Steuerbescheide geltend zu machen.¹⁸² Ist die unzulässige Mehrfachbelastung hingegen Folge einer notwendigerweise abstrakt-generellen, typisierenden Regelung des Gesetzes, die nur in Einzelfällen oder bei einer vergleichsweise kleinen Fallgruppe verfassungswidrige Ergebnisse zur Folge hat, tangiert dies die Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Regelung grundsätzlich nicht.¹⁸³ In diesem Fall besitzt der Steuerpflichtige jedoch einen Anspruch auf Herstellung einer verfassungskonformen Belastung im Wege von Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163, 227 AO.¹⁸⁴

B. Die Zulässigkeit von Mehrfachbelastungen bei erbenden Gesellschaften

I. Entwicklung der Rechtsprechung und Auffassung der Literatur

Die Rechtsprechung hat sich zur Frage der Zulässigkeit von einfachen Mehrfachbelastungen durch Erbschaft- und Ertragsteuern bisher nicht einheitlich positioniert. Gleiches gilt für das Zusammentreffen von den Ertragsteuern mit der Schenkungsteuer. Während manche Gerichte die Problematik solcher Mehrfachbelastungen in ihren Urteilen offen gelassen haben oder diese durch eine entsprechende Auslegung der Steuertatbestände vermeiden konnten, haben andere Gerichte die gleichzeitige Besteuerung eines Steuersubstrats durch Erbschaft-/Schenkungssteuer und Ertragsteuern als zulässig, unzulässig oder zumindest verfassungsrechtlich bedenklich eingeordnet. Sowohl im

Altenheim-Urteil vom 14. März 2006 als auch in seinen Urteilen vom 6. September 1990 und 21. November 1963 hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob der betrieblich veranlasste Vermögenserwerb, für den bereits Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer festgesetzt worden war, gleichzeitig der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer unterliegt.¹⁸⁵ In allen drei Fällen bejahte der BFH die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Ertragsteuerfestsetzung, ohne allerdings die Zulässigkeit der daraus resultierenden Steuerkumulation zu thematisierten. Sachlich meinte der BFH sich einer Stellungnahme enthalten zu können, da Gegenstand der jeweiligen Verfahren allein die Ertragsteuerbescheide (und nicht zugleich die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerbescheide) waren, eine betriebliche Veranlassung aber jeweils unstreitig vorlag und die Mehrfachbelastungen nach Auffassung des Gerichts auch durch eine rechtzeitige Anfechtung der nicht streitgegenständlichen Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerbescheide hätten vermieden werden können. Da der BFH in diesen Urteilen nach seiner Auffassung nicht über die Rechtmäßigkeit einer gleichzeitigen Festsetzung von Ertragsteuer- und Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer befinden musste, lässt sich den Urteilen keine stillschweigende Billigung von Mehrfachbelastungen durch Erbschaft-/Schenkungssteuer und Ertragsteuern entnehmen.

Ähnlich wie der BFH judizierte auch das FG Nürnberg in seinem Urteil vom 10. März 2008.¹⁸⁶ In dem streitgegenständlichen Fall hatte ein nicht gemeinnützig anerkannter religiöser Verlag in der Rechtsform einer GmbH Spenden zur Förderung der Verbreitung des von ihm propagierten religiösen Gedankenguts erhalten. Nachdem das Erbschaftsteuerfinanzamt die Spenden rechtskräftig der Schenkungsteuer unterworfen hatte, setzte das Betriebsstättenfinanzamt für die Spenden zusätzlich Körperschaftsteuer fest. Der Verlag klagte daraufhin gegen den Körperschaftsteuerbescheid. Mit Verweis auf den offensichtlichen Zusammenhang zur betrieblichen Tätigkeit des Verlags wies das FG Nürnberg die Klage ab, ohne allerdings zur Doppelbelastungsproblematik Stellung zu beziehen, da auch hier allein der Ertragsteuerbescheid (und nicht auch der Schenkungsteuerbescheid) Verfahrensgegenstand war. Der Verlag erklärte fortan seine erhaltenen Spenden zur Körperschaftsteuer, zu der er später bestandskräftig veranlagt wurde. Da aber auch das Schenkungsteuerfinanzamt diese Spenden wiederum der Schenkungsteuer

unterwarf, erhob der Verlag erneut Klage beim FG Nürnberg – diesmal allerdings gegen den Schenkungsteuerbescheid. Auch in diesem Verfahren wies das Finanzgericht die Klage als unbegründet ab.¹⁸⁷ Bei den Spenden handele es sich um freigiebige Zuwendungen im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, sodass ein schenkungsteuerpflichtiger Tatbestand unabhängig davon verwirklicht sei, ob die Spenden zugleich der Körperschaftsteuer unterlägen. Eine verfassungswidrige Doppelbelastung liege nicht vor, da »zwei verschiedene Steuergegenstände gegeben« seien. Die Körperschaftsteuer besteuere das zu versteuernde Einkommen eines Veranlagungszeitraums, während der Schenkungsteuer ein punktueller Schenkungsvorgang zu einem bestimmten Stichtag unterworfen sei. Derartige Doppelbelastungen seien hinzunehmen. Das Urteil beschränkt sich auf den knappen formalen Hinweis verschiedener Steuergegenstände und verzichtet darauf, sich mit der in der Rechtswissenschaft geäußerten Kritik auseinanderzusetzen. Soweit ersichtlich ist dieses Urteil das einzige richterliche Judiz geblieben, in dem die Rechtsprechung eine einfache Doppelbelastung durch Schenkung- und Ertragsteuer ausdrücklich für zulässig erachtet hat.

Noch fast ein Jahrhundert zuvor hatte der RFH gegensätzlich geurteilt. In dem Fall, der dem Urteil vom 8. November 1937 zugrunde lag, bekam ein Viehagent, der den Verkauf von Schlachttieren vermittelte, von den Viehkäufern die Schlachtabfälle (Innereien) der gelieferten Tiere unentgeltlich überlassen.¹⁸⁸ Die jeweils zuständigen Finanzämter des Viehagenten unterwarfen die Zuwendungen der Schenkungsteuer und als gewerbliche Einkünfte zugleich der Einkommensteuer. Im Klageverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid ging der RFH von einem grundsätzlichen Ausschlussverhältnis der Steuern aus. Da allerdings der Schenkungsteuerbescheid bereits bestandskräftig geworden und somit nicht Gegenstand des Verfahrens war, der RFH den Einkommensteuertatbestand jedoch für verwirklicht erachtete, hob er weder Schenkung- noch Einkommensteuerbescheid auf. Eine wirtschaftliche Doppelbelastung vermied der RFH allerdings dadurch, dass er die gezahlte Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuerschuld in freier Rechtsschöpfung anrechnete.

Auch das FG Rheinland-Pfalz hat in seinem Urteil vom 27. April 2001

erhebliche Zweifel an der Zulässigkeit einer Kumulation von Erbschaft- und Ertragsteuern zum Ausdruck gebracht.¹⁸⁹ Im dortigen Fall klagte eine Anstalt des öffentlichen Rechts, die als Alleinerbin eingesetzt und im Hinblick hierauf zur Erbschaft- und Körperschaftsteuer veranlagt worden war, auf eine Reduzierung der Erbschaftsteuer nach Maßgabe von § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, nachdem sie einen Teil der Erbschaft an eine gemeinnützige Stiftung weitergereicht und die Vergünstigung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG in Anspruch genommen hatte. Das FG Rheinland-Pfalz äußerte Zweifel an der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer vollumfänglichen Erfassung des Vermögenszuwachses durch beide Steuerarten, sah aber – anders als der RFH im vorzitierten Urteil – für den zu beurteilenden Fall die streitgegenständliche Erbschaftsteuer als vorrangig an. Da ein etwaiger Verfassungsverstoß, der aus der Doppelbelastung resultiere und der nicht durch eine verfassungskonforme Interpretation ausgeräumt werden könne, nach Auffassung des Finanzgerichts durch eine – so wörtlich – »Korrektur der einkommensteuerlichen Regelung« zu beseitigen gewesen wäre, musste es über die Zulässigkeit der einfachen Doppelbelastung nicht abschließend entscheiden.

Im Ergebnis haben mehrere BFH- und Finanzgerichtsurteile die Rechtsprechungslinie des RFH indirekt fortgesetzt.¹⁹⁰ In diesen Entscheidungen löste die Rechtsprechung die Problematik des Zusammentreffens von Erbschaft-/Schenkungssteuer und Ertragsteuern mithilfe einer auf die Vermeidung von einfachen Mehrfachbelastungen ausgerichteten Gesetzesinterpretation. Die Urteile belegen, dass auch die jüngere Rechtsprechung wiederholt erhebliche Zweifel an Steuerkumulationen der vorliegenden Art hatte – wenn sich auch die Gerichte nicht zu einer Grundsatzentscheidung zum Konkurrenzverhältnis beider Steuerarten entschließen mochten. Im Urteil vom 2. Februar 2005 hatte der BFH über die Besteuerung einer überhöhten Testamentsvollstreckervergütung zu befinden.¹⁹¹ Sofern man den Teil der Testamentsvollstreckervergütung, der die Angemessenheitsgrenze übersteigt, mit der herrschenden Meinung zivilrechtlich als Vermächtnis einordnet¹⁹², ihn aber zutreffenderweise zugleich als durch die Amtsausübung veranlasst betrachtet¹⁹³, erfüllt er sowohl den Tatbestand der Einkommensteuer als auch der Erbschaftsteuer. Der BFH hat eine

Doppelbelastung dadurch verhindert, dass er das Vorliegen eines Vermächtnisses mit der Begründung verneinte, der Testamentsvollstrecker erhalte die Vergütung nur im Falle der tatsächlichen Amtsausübung. Obgleich diese Argumentation insofern zu begrüßen ist, als sie eine steuerliche Doppelbelastung vermeidet, ist sie methodisch angreifbar. Denn dass die Zuwendung unter dem Vorbehalt der Amtsübernahme steht, spricht nicht gegen eine Qualifikation als Vermächtnis, da Vermächtnisse auch unter einer Bedingung ausgesetzt werden können (vgl. §§ 2074 f. BGB). Auch ein bedingtes Vermächtnis unterliegt jedoch im Zeitpunkt des Bedingungseintritts der Erbschaftsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 iVm § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. a ErbStG). Entscheidend für die Schlussfolgerung des BFH dürfte vielmehr die Erwägung gewesen sein, dass eine zweifache Besteuerung der Vergütung steuersystematisch nicht zutreffend sein kann.

Im Urteil des FG Berlin vom 24. Januar 1984 hatte der Erblasser den Arbeitnehmern seines Unternehmens Vermächtnisse unter der Bedingung ausgesetzt, dass sie auch nach seinem Tod weiter für das Unternehmen tätig würden.¹⁹⁴ Die Vermächtnisse wurden aufgrund des Zusammenhangs mit der betrieblichen Tätigkeit als einkommensteuerpflichtiger Arbeitslohn erfasst und als letztwillige Zuwendung der Erbschaftsteuer unterworfen. Das gegen den Erbschaftsteuerbescheid angerufene Finanzgericht gab der Klage statt und schloss eine zusätzliche Erbschaftsteuerbarkeit mit dem Argument aus, die Arbeitnehmer seien in Höhe der Zuwendungen nicht bereichert, da diesen eigene Arbeitsleistungen gegenüber stünden. Die Begründung überzeugt nicht, da die Arbeitnehmer ohnehin dienstvertraglich zur Arbeit zu den vereinbarten Bezügen verpflichtet waren und daher durch die Zuwendungen aus den Vermächtnissen zusätzlich und ohne weitere Gegenleistung bereichert wurden. Auch hier war das Gericht bei seiner Argumentation offenbar von dem Ziel geleitet, eine doppelte steuerliche Belastung zu vermeiden.

Im Fall, der dem Urteil des RFH vom 14. Januar 1931 zugrunde lag, hatte der Erblasser seine Haushälterin mit Rücksicht auf ihre über die Jahre erbrachten Dienste als Erbin eingesetzt.¹⁹⁵ Um eine Kumulation mit der Erbschaftsteuer zu verhindern, verneinte der RFH die Einkommensteuerbarkeit mit dem Argument, eine letztwillige Verfügung bedeute dem Erblasser (anders als eine Zuwendung unter Lebenden) kein

Opfer, sodass der »Gedanke der Verfügung über das bei seinem Tode vorhandene Vermögen durchaus in den Vordergrund« trete. Auch diese Lösung ist methodisch nicht plausibel, da eine Veranlassung durch die berufliche Tätigkeit offensichtlich vorlag. Die Argumentation eröffnete dem Gericht jedoch die Möglichkeit, eine einfache Mehrfachbelastung zu vermeiden und sich gleichzeitig die fällige Auseinandersetzung zum Verhältnis beider Steuerarten zu ersparen.

Bei den lebzeitigen unentgeltlichen Zuwendungen legt die Rechtsprechung das Tatbestandsmerkmal der Freigiebigkeit in § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG heute einschränkend aus. Grundsätzlich versteht die Rechtsprechung unter freigiebigen Zuwendungen alle Bereicherungen eines Empfängers auf Kosten des Zuwendenden, bei denen sich der Zuwendende darüber bewusst ist, dass er seine Leistung unentgeltlich, d.h. ohne Verpflichtung und ohne rechtlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung oder einem Gemeinschaftszweck erbringt.¹⁹⁶ Auf Grundlage dieser Definition sind verschiedene Fälle denkbar, in denen eine unentgeltliche Zuwendung unter Lebenden sowohl der Schenkungsteuer als auch den Ertragsteuern unterfällt, weil sie in einem sachlichen Zusammenhang mit einer ertragsteuerrelevanten Tätigkeit erfolgt, z.B. die Schenkung des Kunden an den Handwerker als Ausdruck der besonderen Anerkennung der geleisteten Arbeit, die Abgabe von Werbegeschenken zwischen Geschäftspartnern oder die Durchführung von Incentive-Reisen zur Motivierung von Mitarbeitern. Zumindest in Fällen, in denen die unentgeltliche Zuwendung vorwiegend die Förderung einer bestehenden Geschäftsbeziehung bezweckt (z.B. bei Werbegeschenken und Incentive-Reisen), d.h. »objektiv und nahezu ausschließlich auf die Erzielung geschäftlicher Vorteile des Zuwendenden gerichtet« ist, soll nach Auffassung des BFH ein schenkungsteuerbarer Tatbestand ausscheiden.¹⁹⁷ Auch diese Rechtsprechung ist von der Absicht getragen, ein Zusammentreffen von Schenkung- und Ertragsteuern wenigstens in Teilbereichen des Schenkungsrechts im Wege einer punktuellen Gesetzeskorrektur zu vermeiden.

In der Gesamtschau dieser Entscheidungen hat die Rechtsprechung bisher noch keine einheitliche und in sich schlüssige Linie gefunden. Einem grundsätzlichen Bekenntnis zum Verhältnis der Steuerarten in Fällen

einfacher Mehrfachbelastungen haben sich die Gerichte in bemerkenswerter Regelmäßigkeit entzogen. Dennoch ist eine Tendenz erkennbar, einfache Mehrfachbelastungen durch Ertragsteuern und Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer mit den Mitteln einer einzelfallbezogenen Gesetzesauslegung abzuwenden.

Die Literatur hält einfache Mehrfachbelastungen durch Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer und Ertragsteuern aus den im Folgenden darzustellenden Gründen überwiegend für unzulässig und grenzt die Tatbestände der Steuerarten anhand verschiedener Aspekte voneinander ab.¹⁹⁸ Auf die vertretenen Abgrenzungsmethoden und ihre Bewertung soll an späterer Stelle eingegangen werden (S. 241 ff.), nachdem die Zulässigkeit von einfachen Mehrfachbelastungen, die aus der Erbeinsetzung einer Gesellschaft resultieren¹⁹⁹, insbesondere aus dem Blickwinkel des Verfassungsrechts untersucht worden ist. Wie zu zeigen sein wird, sind solche Mehrfachbelastungen mit den zuvor dargestellten allgemeinen Anforderungen an die Zulässigkeit steuerlicher Mehrfachbelastungen nicht vereinbar, da sie gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sowie das steuerliche Übermaßverbot verstoßen und daher mit grundlegenden Verfassungsprinzipien nicht in Einklang stehen.

II. Konformität mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip aus Art. 3 Abs. 1 GG

Wie im vorangehenden Abschnitt²⁰⁰ erläutert, verlangt das Leistungsfähigkeitsprinzip, jede Person nach ihrer persönlichen finanziellen Leistungsfähigkeit zu besteuern. Belasten mehrere Steuern ein Steuersubstrat, muss der dieser Besteuerung zugrunde liegende Sachverhalt daher grundsätzlich eine gesteigerte finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerträgers gegenüber einem Sachverhalt ausdrücken, der nur durch eine Steuer erfasst wird. Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn vom Gesetzgeber erkennbar angestellte sachliche Überlegungen für eine Ungleichbehandlung sprechen, insbesondere Förderungs- oder Lenkungs Zwecke oder Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse eine abweichende Besteuerung rechtfertigen.

Ist eine Gesellschaft Begünstigte einer Verfügung von Todes wegen und löst der Erwerb sowohl Erbschaftsteuer als auch Ertragsteuern aus, müsste darin eine höhere finanzielle Leistungsfähigkeit gegenüber Konstellationen zum Ausdruck kommen, in denen der Vermögensübergang entweder nur der Erbschaftsteuer oder nur den Ertragsteuern unterliegt. Ein solcher Unterschied in der finanziellen Leistungsfähigkeit ist allerdings nicht erkennbar: Eine aus betrieblicher Veranlassung eingesetzte Gesellschaft (hier greifen Erbschaft- und Ertragsteuer) besitzt keine höhere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als eine Gesellschaft, die aus außerbetrieblichen Gründen Erbin wird (dann nur Erbschaftsteuer) oder der diese Vermögenswerte nicht durch Erbfolge, sondern im Rahmen einer Geschäftsbeziehung unter Lebenden zuteil werden (dann nur Ertragsteuer). Und eine aus nichtbetrieblichem Anlass erbende inländische Kapitalgesellschaft (hier greifen Erbschaft- und Ertragsteuer) ist nicht allein aufgrund ihrer fehlenden »Privatsphäre« leistungsfähiger als eine nichtbetrieblich erbende Personengesellschaft (dann nur Erbschaftsteuer). Ausschlaggebend für die steuerliche Leistungsfähigkeit ist allein, was die Gesellschaft nach Abzug ihrer Erwerbskosten einnimmt. Auf die Höhe der Bereicherung haben die Motive der Beteiligten, die rechtliche Einkleidung des Erwerbs und die Frage, ob Kapitalgesellschaften eine »Privatsphäre« besitzen, keinen Einfluss. Da die Bereicherung bei der Gesellschaft und damit ihre Leistungsfähigkeitssteigerung die gleiche ist, die Gesellschaft jedoch je nach Fallkonstellation unterschiedlich besteuert wird, führt die einfache Mehrfachbelastung durch Erbschaft- und Ertragsteuern zu einem Konflikt mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip.²⁰¹

Ein Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wäre nur dann zu verneinen, wenn sich die Ungleichbehandlung durch sachliche Gründe rechtfertigen ließe. Förderungs- und Lenkungs Zwecke kommen insoweit nicht in Betracht. Weder ist ein sachlicher Grund dafür ersichtlich, letztwillige Verfügungen aus nichtbetrieblicher Veranlassung (dann nur Erbschaftsteuer) oder betrieblich veranlasste Vermögenszuwächse außerhalb von Erbfällen (dann nur Ertragsteuer) gegenüber letztwilligen Verfügungen aus betrieblicher Veranlassung (dann greifen Erbschaft- und Ertragsteuer) zu privilegieren, noch hat der Gesetzgeber einen dahingehenden Förderungs- oder Lenkungswillen im Gesetz oder der Gesetzesbegründung zum

Ausdruck gebracht. Gleiches gilt für die nichtbetriebliche Einsetzung einer Personengesellschaft (dann nur Erbschaftsteuer) gegenüber der einer Kapitalgesellschaft (hier greifen Erbschaft- und Ertragsteuer). Sofern man sämtlichen Außengesellschaften mit der herrschenden Meinung zu Recht unterschiedslos die passive Erbfähigkeit zugesteht, können allein die Frage der betrieblichen Veranlassung des Erwerbs oder der Rechtsform der erbenden Gesellschaft kein überzeugendes Anknüpfungskriterium für eine Förderung oder Lenkung darstellen.

Auch unter den Gesichtspunkten gesetzestechnischer Typisierung und verfahrensrechtlicher Vereinfachung ist eine Ungleichbehandlung nicht gerechtfertigt. Zwar ist es grundsätzlich zulässig, Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen und einer typisierenden Besteuerung zu unterwerfen, solange die steuerlichen Vorteile der Typisierung in einem angemessenen Verhältnis zur Ungleichbehandlung stehen. Sofern man die steuerliche Ungleichbehandlung in den vorliegenden Konstellationen allerdings überhaupt als Folge einer gesetzgeberischen Typisierungsabsicht auffasst, fehlt es jedenfalls an einer Verhältnismäßigkeit von Ungleichbehandlung und Typisierungsnotwendigkeit. Dem Gesetzgeber wäre es nämlich auch ohne Schaffung einer für das Besteuerungsverfahren hinderlichen Masse von Detail- und Sonderregelungen möglich, die Ungleichbehandlung zu verhindern, indem er eine Konkurrenzregel für den Fall einer einfachen Mehrfachbelastung durch Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer und Ertragsteuern einführt.²⁰² Eine solche Konkurrenzregel würde weder die Gesetzesanwendung spürbar verkomplizieren noch die Transparenz der Besteuerung verringern. Mit Typisierungs- und Vereinfachungserwägungen lässt sich eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips daher nicht rechtfertigen.

Auch sonst sind keine sachlichen Gründe (einschließlich finanzpolitischer, volkswirtschaftlicher, sozialpolitischer oder steuertechnischer Erwägungen) für eine mehrfache steuerliche Belastung erbender Gesellschaften ersichtlich. Im Unterschied zur besteuernachholenden Doppelbelastung lässt sich die Steuerkumulation auch nicht dadurch rechtfertigen, dass eine beim Erblasser unterbliebene Ertragbesteuerung bei der erbenden Gesellschaft nachgeholt werden muss. Die einfache Mehrfachbelastung durch Erbschaft- und Ertragsteuern ist daher wegen

Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG unzulässig.

III. Konformität mit der Eigentumsgarantie bzw. dem Übermaßverbot

Die doppelte Belastung der Erbschaft ist zudem ihrer Höhe nach problematisch. Treffen Erbschaft- und Ertragsteuern ungemildert aufeinander, können sich in Extremfällen (vorbehaltlich etwaiger Entlastungstatbestände) Gesamtbelastungen jenseits der 100%-Marke ergeben, sodass die erbende Gesellschaft im Ergebnis mehr Steuern zahlen müsste, als die Erbschaft wert ist.

Beispielsfall 10: Eine gewerblich tätige, in einer Gemeinde mit einem Gewerbesteuerhebesatz von 490% (z.B. München) ansässige Gesellschaft erwirbt eine Erbschaft im Wert von € 10 Mio.

Variante 1: Die Gesellschaft ist eine Personengesellschaft mit zwei Gesellschaftern.

Variante 2: Die Gesellschaft ist eine Kapitalgesellschaft.

In Variante 1 laufen insgesamt (vorbehaltlich etwaiger Anrechnungsmöglichkeiten) Steuern in Höhe von € 10.015.421 auf, sodass sich eine Gesamtsteuerquote von rund 100,2% ergibt.

Nachlasswert	10.000.000 €
Freibetrag, § 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG	20.000 €
erbschaftsteuerlicher Erwerb, § 10 ErbStG	9.980.000 €
50% ErbSt ²⁰³ , § 19 Abs. 1 ErbStG	4.990.000 €
Gewerbeertrag	10.000.000 €
Freibetrag, § 11 Abs. 1 GewStG	24.500 €
GewSt	1.710.798 €
Einkünfte pro Gesellschafter	5.000.000 €
ESt pro Gesellschafter, § 32a EStG	2.234.282 €
ESt für beide Gesellschafter	4.468.564 €
GewSt-Ermäßigung, § 35 EStG	1.326.742 €

ESt gesamt	3.141.823 €
SolZ	172.800 €
Gesamtsteuerlast	10.015.421 €
Gesamtsteuerquote	100,2%

Die gleiche Erbschaft wird bei der Kapitalgesellschaft in Variante 2 einschließlich der Ausschüttungen (vorbehaltlich etwaiger Anrechnungsmöglichkeiten) immerhin mit € 8.739.172 und daher in Höhe von 87,4% belastet.

Nachlasswert	10.000.000 €
Freibetrag, § 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG	20.000 €
erbschaftsteuerlicher Erwerb, § 10 ErbStG	9.980.000 €
50% ErbSt, § 19 Abs. 1 ErbStG	4.990.000 €
Gewerbeertrag	10.000.000 €
GewSt	1.715.000 €
zu versteuerndes Einkommen	10.000.000 €
KSt	1.500.000 €
SolZ	82.500 €
Ausschüttungsvolumen	1.712.500 €
AbgeltungSt	428.125 €
SolZ	23.547 €
Gesamtsteuer	8.739.172 €
Gesamtsteuerquote	87,4%

Dass solche Belastungen rechtlich keinen Bestand haben können, drängt sich auf. Sowohl Übermaßverbot als auch Erbrechtsgarantie erfordern eine Gesamtbelastung, die nicht erdrosselnd wirkt und die den Erwerb nicht wirtschaftlich sinnlos werden lässt.²⁰⁴ Fraglich ist, inwieweit das geltende Recht Steueranrechnungstatbestände bereitstellt, anhand derer sich die Gesamtbelastung auf ein verfassungsrechtlich vertretbares Maß reduzieren lässt.

1. Reduzierung der Ertragsteuern durch Abzug der Erbschaftsteuer als

Betriebsausgabe

Nach § 12 Nr. 3 EStG und § 10 Nr. 2 KStG dürfen die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern nicht von der Bemessungsgrundlage der Einkommen- oder Körperschaftsteuer abgezogen werden. Zu den Personensteuern werden im Allgemeinen solche Steuern gezählt, die die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigen (z.B. familiäre Verhältnisse, persönliche Leistungsfähigkeit).²⁰⁵ Da bei der Erbschaftsteuer auch die persönlichen Eigenschaften des Erben (z.B. seine Beziehung zum Erblasser im Rahmen der Steuerklasse sowie die Höhe seines Erwerbs) in die Steuerberechnung einfließen, ist ihre Einordnung als Personensteuer anerkannt.²⁰⁶ Ein Abzug der Erbschaftsteuerschuld von der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage scheidet daher auch dann aus, wenn es sich bei der Erbschaftsteuer um Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten handelt. Dass durch die Einkünfteerzielung veranlasste Steuern von den Ertragsteuern allein deshalb nicht abzugsfähig sind, weil sie formal auf persönliche Eigenschaften des Steuerpflichtigen abstellen, ist mit Blick auf das objektive Nettoprinzip angreifbar, jedoch eine gesetzgeberische Entscheidung.

2. Reduzierung der Einkommensteuer durch § 35b EStG

Eine Reduzierung der Einkommensteuerschuld ließe sich jedoch anhand von § 35b EStG erreichen, wenn die Milderungsvorschrift auf die betreffenden Fallkonstellationen anwendbar wäre. Vereinfacht gesprochen ist nach § 35b EStG die tarifliche Einkommensteuer um einen bestimmten Prozentsatz zu ermäßigen, soweit die Einkünfte im gleichen oder den vier vorangegangenen Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen zu einer erbschaftsteuerpflichtigen Bereicherung geführt haben. Dabei entspricht der Ermäßigungsprozentsatz dem Erbschaftsteuerprozentsatz, mit dem die Erbschaft belastet worden ist. Seinem Wortlaut nach passt die Vorschrift auch auf einfache Mehrfachbelastungen, die aus der Erbeinsetzung einer Gesellschaft resultieren. Denn die Erbschaft unterliegt der Einkommensteuer und im gleichen Veranlagungszeitraum als Erwerb von Todes wegen auch der Erbschaftsteuer.²⁰⁷ Durch § 35b EStG würde

sich die Gesamtsteuerbelastung in der ersten Variante von Beispielsfall 10 wie folgt reduzieren:

Nachlasswert	10.000.000 €
Freibetrag, § 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG	20.000 €
erbschaftsteuerlicher Erwerb, § 10 ErbStG	9.980.000 €
50% ErbSt, § 19 Abs. 1 ErbStG	4.990.000 €
effektiver ErbSt-Prozentsatz (=Ermäßigungsprozentsatz iSv § 35b EStG)	49,9%
Gewerbeertrag	10.000.000 €
Freibetrag, § 11 Abs. 1 GewStG	24.500 €
GewSt	1.710.798 €
Einkünfte pro Gesellschafter	5.000.000 €
ESt pro Gesellschafter, § 32a EStG	2.234.282 €
ESt für beide Gesellschafter	4.468.564 €
GewSt-Ermäßigung, § 35 EStG	1.326.742 €
Ermäßigung nach § 35b EStG	1.567.769 €
ESt gesamt	1.574.053 €
SolZ	86.573 €
Gesamtsteuer	8.361.424 €
Gesamtsteuerquote	83,6%

Wie sich aus dieser Berechnung ergibt, trägt § 35b EStG dazu bei, das Problem der Kumulation von Einkommen- und Erbschaftsteuer zu entschärfen. Da die Vorschrift nach ihrer Entstehungsgeschichte allerdings auf Fälle der besteuernachholenden Doppelbelastung zugeschnitten ist, wird die Einkommensteuer lediglich ermäßigt und nicht im Wege einer Steueranrechnung vollumfänglich neutralisiert.²⁰⁸ Die verbleibende, sich je nach Gewerbesteuerhebesatz im Bereich von 80% bewegende Gesamtsteuerbelastung kann nicht befriedigen, da sie mit dem steuerlichen Übermaßverbot nicht zu vereinbaren ist. Ohnehin stellt sich das Problem, dass § 35b EStG nicht auf Körperschaften angewendet werden kann.²⁰⁹ § 35b EStG ist folglich kein wirksames Instrument, um die aus der

Erbeinsetzung einer Gesellschaft herrührende einfache Mehrfachbelastung in befriedigender Weise auszugleichen.

3. Reduzierung der Erbschaftsteuer durch § 10 Abs. 5 ErbStG

Möglicherweise stellen die Ertragsteuern jedoch Nachlassverbindlichkeiten dar, die vom erbrechtlichen Erwerb gemäß § 10 Abs. 5 ErbStG abgezogen werden können. Nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG zählen zu den berücksichtigungsfähigen Nachlassverbindlichkeiten unter anderem die »Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang (...) mit der Erlangung des Erwerbs entstehen«. Die Beziehung, die zwischen den entstandenen Kosten und dem Erbschaftserwerb bestehen muss, umschreibt das Gesetz mit dem ausfüllungsbedürftigen Begriff der Unmittelbarkeit. Der Wortlaut lässt offen, ob hierfür eine kausale, finale oder gar synallagmatische Verknüpfung erforderlich ist.²¹⁰ Ließe man bereits Kausalität ausreichen, ergäbe sich die Anschlussfrage, ob die Kosten durch eine bestimmte Handlung des Erben verursacht sein müssen oder ob auch nicht vom Erben veranlasste, äußere Ereignisse, für die der Erbschaftserwerb kausal war, genügen. Für einen eingeschränkten Erwerbskostenbegriff, der nicht jede kausale Vermögensminderung umfasst, spricht das explizite Unmittelbarkeitserfordernis, das typischerweise Verbindungen im engeren Sinne kennzeichnet. Vergegenwärtigt man sich hingegen, dass die Erbschaftsteuer grundsätzlich nur die Nettobereicherung des Erben besteuern soll²¹¹, müssten an sich sämtliche Vermögensminderungen ausreichen, die beim Hinwegdenken des Erbschaftserwerbs nicht eingetreten wären.

Die von einer erbenden Gesellschaft geschuldeten Ertragsteuern liegen zwischen diesen Extremen. Mit dem Tode des Erblassers geht der Nachlass automatisch in das Vermögen der Gesellschaft über (§ 1942 Abs. 1 BGB), sodass der ertragsteuerliche Einkünftebestand im Moment des Erbfalls (und insoweit »unmittelbar«) verwirklicht ist. Andererseits fallen die Ertragsteuern von Gesetzes wegen und somit unabhängig vom Verhalten des Erben an (es sei denn man betrachtet das Unterlassen der Erbschaftsausschlagung als ein relevantes Verhalten, da erst dieses die Ertragsteuer zur endgültigen Entstehung gelangen lässt). Dass der ertragsteuerliche Einkünftebestand zeitlich betrachtet nicht vor, sondern

erst eine juristische Sekunde nach dem Erwerb der Erbschaft verwirklicht ist, dürfte unproblematisch sein, da zu den Erwerbskosten nicht nur die Ausgaben zur Herbeiführung der testamentarischen Einsetzung, sondern auch postmortale Aufwendungen zählen (insbesondere Ausgaben zur Sicherung des Erwerbs, z.B. Rechtskosten zur Abwehr von Nachlassforderungen²¹²). Entscheidend ist somit der sachliche, nicht der zeitliche Zusammenhang mit dem Anfall der Erbschaft. In Anbetracht dieser Erwägungen ist es plausibel, die zwangsläufig mit der Erbschaft anfallenden Ertragsteuern als Erwerbskosten einzuordnen.²¹³ Wenn bereits solche Ausgaben des Erben abzugsfähig sind, die er freiwillig zur Erlangung oder Sicherung des Erwerbs tätigt, müssen erst recht solche Kosten abziehbar sein, denen sich der Erbe nicht entziehen kann, weil sie ipso iure mit dem Übergang des Nachlasses entstehen.

Anders als in den Fällen der besteuernachholenden Mehrfachbelastung steht einer Einordnung als Nachlassverbindlichkeit auch nicht das erbschaftsteuerliche Stichtagsprinzip entgegen. Nach ständiger Rechtsprechung schließt das aus § 11 iVm § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG hergeleitete Stichtagsprinzip den Abzug solcher Steuerschulden grundsätzlich aus, die im Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht zur Entstehung gelangt sind.²¹⁴ Etwas anderes gilt lediglich für noch nicht entstandene Steuerverbindlichkeiten des Erblassers, die nach § 45 AO auf den Erben übergehen.²¹⁵ Zwar entstehen im vorliegenden Fall die Ertragsteuern in der Person des Erben und erst mit dem Ablauf des Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraums, in dem der Erbe den steuerbegründenden Tatbestand (Anfall der Erbschaft) verwirklicht hat (§ 36 Abs. 1 EStG, § 30 Nr. 3 KStG, § 18 GewStG). Dies spricht jedoch nicht dagegen, die Ertragsteuerschuld als abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit zu qualifizieren. Die auf das Stichtagsprinzip gestützte Rechtsprechung soll verhindern, dass spekulative Verbindlichkeiten abgezogen werden, die sich im Todeszeitpunkt zwar abzeichnen, möglicherweise künftig jedoch nicht zur Entstehung gelangen. Hat der Steuerpflichtige allerdings zeitgleich mit der Entstehung der Erbschaftsteuerschuld den ertragsteuerlichen Einkünftebestand verwirklicht, ist die spätere Entstehung der Ertragsteuerschuld definitiv. Dass die Ertragsteuerschuld im Entstehungszeitpunkt der Erbschaftsteuer möglicherweise noch nicht beziffert werden kann, da sie im Falle eines progressiven Steuertarifs von

den anderen Einkünften des Steuerpflichtigen abhängig ist, ist unproblematisch. Das gleiche Problem stellt sich bei den in § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG aufgeführten postmortalen Erwerbs- oder Abwicklungskosten, die ebenso wenig im Zeitpunkt der Erbschaftsteuerentstehung der Sache und der Höhe nach feststehen. Die Erbschaftsteuerfestsetzung kann bis zum Ablauf des ertragsteuerlichen Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums aufgeschoben werden oder unter einem Vorläufigkeitsvorbehalt (§ 165 AO) ergehen. Die Ertragsteuern stellen deshalb von der Erbschaftsteuerbemessungsgrundlage abzugsfähige Erwerbskosten dar, wenn sie erst nach Ablauf des Kalenderjahrs entstehen, ihre tatbestandlichen Voraussetzungen jedoch spätestens im Zeitpunkt des Erbfalls verwirklicht worden sind. Das ist bei der Ertragsteuerschuld der erbenden Gesellschaft der Fall.

Selbst wenn man die Ertragsteuern jedoch nicht als Kosten des Erbschaftserwerbs ansieht, dürfte ein Abzug nach § 10 Abs. 5 ErbStG möglich sein. Wie sich aus dem Einleitungssatz der Vorschrift ergibt, können von dem Erwerb »Nachlassverbindlichkeiten« abgezogen werden. Sofern es sich bei den Ertragsteuern um Nachlassverbindlichkeiten handelt und § 10 Abs. 5 ErbStG die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten in seinen Nummern 1 bis 3 nicht abschließend aufzählt, dürften die Ertragsteuern auch nach der Grundregel Berücksichtigung finden. Nach § 1967 Abs. 2 BGB gehören zu den Nachlassverbindlichkeiten »außer den vom Erblasser herrührenden Schulden die den Erben als solchen treffenden Verbindlichkeiten, insbesondere die Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten, Vermächtnissen und Auflagen.« Dem Wortlaut nach sind Nachlassverbindlichkeiten somit insbesondere alle den Erben als solchen aus Anlass der Erbschaft treffenden Verbindlichkeiten (sogenannte Erbfallsschulden). Auch die beim Erbfall anfallenden Steuern treffen den Erben gerade wegen des Erwerbs der Erbschaft. Deshalb wird die Erbschaftsteuer üblicherweise als Nachlassverbindlichkeit qualifiziert.²¹⁶ Fallen mit dem Erbschaftserwerb neben der Erbschaftsteuer zugleich Ertragsteuern an, sollten aber auch diese konsequenterweise Nachlassverbindlichkeiten sein.²¹⁷

Zu klären bliebe, ob lediglich die in § 10 Abs. 5 Nr. 1 bis 3 ErbStG aufgezählten Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig sind, die Vorschrift

mithin abschließenden Charakter hat. MEINCKE hat zu Recht darauf hingewiesen, dass Sinn und Zweck des § 10 ErbStG, das Bereicherungsprinzip sicherzustellen, es verlangen, sämtliche entreichernden Posten unabhängig von ihrer Anerkennung in § 10 Abs. 5 Nr. 1 bis 3 ErbStG zum Abzug zuzulassen.²¹⁸ Die Ertragsteuern sollten daher losgelöst von der Frage, ob es sich bei ihnen um Erwerbskosten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG handelt, im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage Berücksichtigung finden.

Auch das Gesetz geht offenbar davon aus, dass zumindest die Erbschaftsteuer eine Nachlassverbindlichkeit im Sinne von § 10 Abs. 5 ErbStG darstellt. Anderenfalls wäre die Vorschrift des § 10 Abs. 8 ErbStG, wonach die vom Erwerber zu entrichtende eigene Erbschaftsteuer nicht abzugsfähig ist, überflüssig. Fällt aber die Erbschaftsteuer unter den Begriff der Nachlassverbindlichkeit des § 10 Abs. 5 ErbStG, muss gleiches für die Ertragsteuern gelten, soweit sie den Erben aus gleichem Anlass treffen und die Einkünftebestände zeitgleich verwirklicht sind. Beide Steuerarten unterscheiden sich im vorliegenden Kontext lediglich dadurch, dass sie in verschiedenen Gesetzen geregelt sind, nicht jedoch in ihrem auslösenden tatsächlichen Moment (Übergang von Vermögen auf den Erben). Fraglich ist allerdings, ob aus der Tatsache, dass § 10 Abs. 8 ErbStG neben der Erbschaftsteuer keine weiteren Steuern aufzählt, geschlossen werden kann, dass es sich bei den Ertragsteuern nicht um Nachlassverbindlichkeiten im Sinne von § 10 Abs. 5 ErbStG handelt. Das Argument, der Gesetzgeber habe die Abzugsfähigkeit beider Steuerarten nicht unterschiedlich regeln wollen und folglich Ertragsteuern nicht als Nachlassverbindlichkeiten eingeordnet, erscheint jedenfalls nicht völlig fern liegend. Ein diese Annahme stützendes »beredtes Schweigen« des Gesetzes wird man allerdings nicht unterstellen können. Dass sich der Gesetzgeber der Problematik des Hinzutritts der Ertragsteuern im Falle einfacher Mehrfachbelastungen bewusst gewesen wäre, lässt sich den Gesetzesmaterialien nicht entnehmen.²¹⁹ Freilich lässt sich diese Argumentation allerdings auch ins Gegenteil verkehren: Wenn die Erbschaftsteuer nach § 10 Abs. 8 ErbStG nicht abzugsfähig ist – weshalb sollte es bei den Ertragsteuern anders sein? Dieser Gedanke würde für eine analoge Anwendung des § 10 Abs. 8 ErbStG auf die Ertragsteuern sprechen, sodass diese zwar Nachlassverbindlichkeiten darstellen würden,

jedoch im Rahmen von § 10 ErbStG nicht berücksichtigungsfähig wären. Allerdings dürfte § 10 Abs. 8 ErbStG wohl nur das widersinnige Ergebnis zu verhindern suchen, dass eine Steuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage abgezogen werden kann und es deshalb zu einem »rechnerischen Zirkel« kommt.²²⁰ Diese Gefahr besteht grundsätzlich nicht, wenn es um die Abziehbarkeit einer anderen Steuer geht. Nach Sinn und Zweck der Regelung sollte das Abzugsverbot daher ausschließlich für die Erbschaftsteuer gelten.²²¹

Im Ergebnis sprechen die besseren Argumente somit dafür, die unmittelbar mit dem Erwerb der Erbschaft zusammenfallenden Ertragsteuern zum Abzug zuzulassen. Die Gesamtsteuerbelastung in Beispielsfall 10 würde sich damit wie folgt ermäßigen:

Variante 1: Personengesellschaft als Erbin:

Nachlasswert	10.000.000 €
Gewerbeertrag	10.000.000 €
Freibetrag, § 11 Abs. 1 GewStG	24.500 €
GewSt	1.710.798 €
Einkünfte pro Gesellschafter	5.000.000 €
ESt pro Gesellschafter, § 32a EStG	2.234.282 €
ESt für beide Gesellschafter	4.468.564 €
GewSt-Ermäßigung, § 35 EStG	1.326.742 €
ESt gesamt	3.141.823 €
SolZ	172.800 €
Gesamtertragsteuer	5.025.421 €
erbschaftsteuerlicher Erwerb, § 10 ErbStG	4.954.579 €
30% ErbSt, § 19 Abs. 1 ErbStG	1.486.374 €
Gesamtsteuerbelastung	6.511.795 €
Gesamtsteuerquote	65,1%

Variante 2: Kapitalgesellschaft als Erbin:

Nachlasswert	10.000.000 €
--------------	--------------

Gewerbeertrag	10.000.000 €
GewSt	1.715.000 €
zu versteuerndes Einkommen	10.000.000 €
KSt	1.500.000 €
SolZ	82.500 €
Gesamtertragsteuer	3.297.500 €
erbschaftsteuerlicher Erwerb, § 10 ErbStG	6.682.500 €
ErbSt nach Härteausgleich, § 19 Abs. 1, 3 ErbStG	2.516.625 €
Gesamtsteuer vor Ausschüttung	5.814.125 €
Ausschüttungsvolumen	4.185.875 €
AbgeltungSt	1.046.469 €
SolZ	57.556 €
Gesamtsteuerbelastung	6.918.150 €
Gesamtsteuerquote	69,2%

Besäße die Erbschaft hingegen einen Wert von € 20 Mio., sodass der erbschaftsteuerliche Erwerb gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG ungemildert mit 50% zu besteuern wäre, würde sich die Gesamtsteuerquote in beiden Varianten sogar auf rund 75% erhöhen.

Der Abzug der Ertragsteuern von der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 ErbStG sorgt für eine Entlastung, die über diejenige des § 35b EStG hinausgeht. Mit Spitzenbelastungen von über 75% kann aber auch § 10 Abs. 5 ErbStG im Einzelfall einen Verstoß gegen das Übermaßverbot nicht verhindern.

4. Milderung durch kumulative Anwendung von § 35b EStG und § 10 Abs. 5 ErbStG

Sofern eine Personengesellschaft erbt, können § 35b EStG und § 10 Abs. 5 ErbStG gemeinsam angewendet werden, da sich beide Vorschriften nicht

gegenseitig ausschließen (für Kapitalgesellschaften gilt § 35b EStG hingegen nicht). Durch eine parallele Anwendung ergeben sich weitere Entlastungen. Die Berechnung ist jedoch kompliziert, da die durch § 10 Abs. 5 ErbStG ermäßigte Erbschaftsteuer den Ermäßigungsprozentsatz des § 35b S. 2 EStG verringert, wodurch sich wiederum die im Rahmen von § 10 Abs. 5 ErbStG berücksichtigungsfähige Einkommensteuer erhöht usw. Es kommt zu einem »Schaukel-Effekt«, bei dem sich beide Ermäßigungsbeträge bestimmten Grenzwerten annähern.

IV. Weitere steuersystematische Argumente

Neben diesen verfassungsrechtlichen Gründen sprechen weitere steuersystematische Erwägungen gegen die Zulässigkeit einfacher Mehrfachbelastungen in Erbschaftsfällen.

1. Erbschaftsteuer als Einkommensteuer im weiteren Sinne

Zahlreiche Vertreter des Schrifttums haben darauf hingewiesen, dass es sich bei der Erbschaftsteuer um eine Einkommensteuer im weiteren Sinne handle, beide Steuerarten in gewissem Maße miteinander verwandt seien.²²² Diese strukturelle Vergleichbarkeit soll einer Kumulation grundsätzlich entgegenstehen. Handle es sich bei der Erbschaftsteuer nämlich lediglich um eine besondere Form der Einkommensteuer, würde der Erbschaftserwerb in Doppelbelastungsfällen faktisch zweimalig mit Einkommensteuern belastet.

Zutreffend an diesem Ansatz ist, dass sowohl die Erbschaft- als auch die Ertragsteuern einen Vermögenszuwachs besteuern, den man als Einkommen im weiteren Sinne bezeichnen kann. Dies gilt zumindest dann, wenn man den Begriff des Einkommens nicht auf seine Bedeutung im Einkommensteuergesetz verkürzt, sondern ihn mit der Reinvermögenszugangstheorie²²³ als Oberbegriff für Vermögenszuflüsse jeglicher Art versteht, die den Konsumfonds des Steuerpflichtigen vergrößern. Dann nämlich gehören zum Einkommen nicht nur die am Markt erwirtschafteten, dem Einkommensteuergesetz unterliegenden Einkünfte, sondern auch alle einmaligen, nicht erwirtschafteten

Bereicherungsvorgänge, die das Erbschaftsteuergesetz erfasst.

Tatsächlich sind Erbschaft- und Ertragsteuern insoweit miteinander wesensverwandt, als sie nicht nur wirtschaftlich betrachtet auf denselben Einkommensfundus des Steuerpflichtigen zugreifen (sie sind jeweils aus seinem Gesamtvermögen bzw. »gespeicherten Einkommen« aufzubringen), sondern auch technisch an vergleichbare Erwerbsvorgänge anknüpfen (an die Erhöhung des Konsumfonds des Steuerpflichtigen, und zwar unabhängig davon, ob man diese terminologisch als »Einkommen« im Sinne von § 2 EStG oder als »Bereicherung« im Sinne von § 10 ErbStG bezeichnet). Allein daraus den Schluss zu ziehen, beide Steuern dürften nicht nebeneinander eingreifen, dürfte allerdings zu weit gehen. Denn es existiert wie bereits dargelegt kein grundsätzliches Verbot, das gespeicherte Einkommen oder gar denselben Erwerbsvorgang mehrfach steuerlich zu belasten.²²⁴ Notwendig ist von Verfassungs wegen lediglich, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip gewahrt und die Gesamtbelastungsgrenze nicht überschritten wird. Auch die Gewerbesteuer, die unter bestimmten Voraussetzungen zur Einkommen- und Körperschaftsteuer hinzutritt, besteuert den Ertrag und ist damit trotz der in §§ 8, 9 GewStG vorzunehmenden Anpassungen als eine Einkommensteuer im weiteren Sinne zu qualifizieren.²²⁵ Selbst wenn sich auch die Erbschaftsteuer zutreffenderweise als Einkommensteuer im weiteren Sinne einordnen lässt, ist diese Eigenschaft folglich kein Argument gegen eine Kumulation beider Steuerarten.

2. Exklusivitätsverhältnis als gesetzlicher Leitgedanke

Nimmt man allerdings die Gesetzssystematik in Augenschein, so wird deutlich, dass Erbschaft- und Ertragsteuern ihrer grundsätzlichen Konzeption nach nicht auf eine Kumulation angelegt sind. Bereits die Tatsache, dass im Regelfall nur eine der beiden Steuergruppen eingreift, kann hierfür als Indiz angeführt werden. Sowohl das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz als auch das Einkommensteuergesetz streben im Verhältnis zueinander Exklusivität an, indem sie die Steuerentstehungstatbestände inkongruent formulieren, sodass es unter gewöhnlichen Umständen zu keinen Überschneidungen kommt.²²⁶ Der Einkünftekatalog des § 2 Abs. 1 EStG führt den Erwerb von Todes wegen

ebenso wenig auf, wie § 1 Abs. 1 ErbStG Bereicherungen, die aus Tätigkeiten im Sinne von § 2 Abs. 1 EStG resultieren können. Gewöhnlich werden Vermögenszuflüsse somit entweder durch das eine oder durch das andere Gesetz besteuert.

Das prinzipielle Ausschlussverhältnis von Erbschaft- und Einkommensteuer kann auf eine lange historische Tradition zurückblicken. Schon die sächsischen und preußischen Einkommensteuergesetze enthielten entsprechende Abgrenzungsklauseln.²²⁷ Auch die reichseinheitlichen Einkommensteuergesetze von 1920 und 1925 nahmen Erbschaften explizit aus ihrem gesetzlichen Anwendungsbereich heraus.²²⁸ Nach dieser bis heute fortgeltenden²²⁹ Grundidee soll ein Vermögenserwerb also grundsätzlich nicht beiden Gesetzen unterliegen. Zwar spricht einiges dafür, dass sich der historische Gesetzgeber der Gefahr von Doppelbelastungen bewusst war, zu denen es kommt, wenn ein erbrechtlicher Erwerb im Rahmen einer steuerbaren Einkunftsart anfällt, d.h. betrieblich veranlasst ist.²³⁰ Aus dem Verzicht auf eine ausdrückliche Konkurrenzregelung lässt sich jedoch nicht zwingend ableiten, dass der Gesetzgeber einfache Mehrfachbelastungen grundsätzlich für systemgerecht erachtete, da man die Abgrenzung auch der Rechtsprechung hätte überantworten wollen können. Die einfache Mehrfachbelastung eines einheitlichen Vorgangs mit Erbschaft- und Einkommensteuer ist daher weder nach systematischer noch historischer Betrachtung bezweckt.

Dieser Annahme steht die Milderungsvorschrift des § 35b EStG nicht entgegen, die das Zusammentreffen von Einkommen- und Erbschaftsteuer voraussetzt und somit als rechtliches Phänomen anerkennt. Zum einen ist § 35b EStG seiner Entstehungsgeschichte nach für Fälle der besteuernachholenden Doppelbelastung konzipiert, in denen die Doppelbelastung wegen der erbschaftsteuerlichen Nichtberücksichtigung der latenten Einkommensteuerschuld lediglich teilweise systemwidrig ist.²³¹ § 35b EStG kann daher nicht dafür angeführt werden, der Gesetzgeber habe auch einfache Doppelbelastungen mit Einkommen- und Erbschaftsteuer vorhergesehen und geregelt. Im Gegenteil scheint die Vorschrift eher zu belegen, dass der Gesetzgeber auch einfache Doppelbelastungen für unzulässig gehalten haben dürfte: Denn wenn er schon die nur teilweise systemwidrige Belastung in Fällen

besteuerungsnachholender Doppelbelastungen für beseitigungswürdig hielt, dürfte dieses Urteil erst recht für die vollumfänglich systemwidrige Belastung bei einfachen Doppelbelastungen gegolten haben. Mit der Einführung des § 35b EStG hat der Gesetzgeber seiner Auffassung Ausdruck verliehen, dass Mehrfachbelastungen mit Erbschaft- und Ertragsteuern grundsätzlich gerade nicht beabsichtigt sind und dass sie – sofern gesetzestechnisch unvermeidbar – jedenfalls neutralisiert werden müssen.

3. Integration der Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer

Schließlich wurde wiederholt vorgebracht, dass sich die Erbschaftsteuer theoretisch als achte Einkunftsart in das Einkommensteuergesetz integrieren ließe.²³² Die heutige Trennung zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuer ist in erster Linie historisch bedingt²³³, wenn auch praktische Gründe eine Aufteilung beider Regelungsmaterien auf verschiedene Gesetze nahe legen.²³⁴ Knüpft aber die Erbschaftsteuer wie die Einkommensteuer an Vermögenszuwächse an und stellt sie damit auch im technischen Sinne eine Einkommensteuer dar, wäre auch eine Zusammenfassung beider Gesetze denkbar. Da im geltenden Einkommensteuergesetz ein Einkunfts Vorgang aber immer nur genau einer Einkunftsart zuzuordnen ist (vgl. die Subsidiaritätsklauseln in §§ 20 Abs. 8, 21 Abs. 3, 23 Abs. 2 EStG), hätte dies zur Folge, dass jeder Erbanfall nur einen einzigen steuerlichen Tatbestand verwirklichen würde (entweder den Tatbestand einer betrieblichen Einkunftsart oder den der achten Einkunftsart »Erbschaft«). Damit jedoch wären Doppelbelastungen im Zusammenhang mit Erbschaften ausgeschlossen.²³⁵

4. Vereinbarkeit mit der Zwei-Ebenen-These der Rechtsprechung

Der Annahme, dass einfache Doppelbelastungen durch Erbschaft- und Ertragsteuern ausgeschlossen sein sollten, steht auch nicht die von der Rechtsprechung entwickelte »Zwei-Ebenen-These« entgegen. Insbesondere RFH und BFH haben wiederholt die Ansicht vertreten, dass sich Erbschaftsteuer und Einkommensteuer nicht gegenseitig ausschließen, sie vielmehr auf »verschiedenen Ebenen« liegen und grundsätzlich nicht

»saldierfähig« sind.²³⁶ Die möglicherweise nahe liegende Schlussfolgerung, die Rechtsprechung sanktioniere damit einfache Doppelbelastungen durch Erbschaft- und Ertragsteuern, zu denen es bei der Erbeinsetzung einer Gesellschaft kommen kann, geht bei genauerer Betrachtung allerdings fehl. Denn die Zitate sind in dieser verkürzten Form missverständlich und nicht so allgemein zu verstehen, wie es den Anschein hat.²³⁷ Soweit ersichtlich, sind sämtliche Urteile, die sich in ihren Entscheidungsgründen auf die Zwei-Ebenen-These stützen, in einem anderen Kontext ergangen. Sie lassen sich in zwei Fallgruppen gliedern.

Der Großteil der Entscheidungen hatte Sachverhalte zu bewerten, in denen sich die klagenden Erben gegen besteuernachholende Doppelbelastungen richteten. Die Erben erwarben entweder steuerverstrickte Vermögensgegenstände, deren stillen Reserven sie nach Festsetzung der Erbschaftsteuer realisierten²³⁸, oder private Forderungen des Erblassers, deren Einziehung sie später betrieben.²³⁹ Soweit die Gerichte in ihren Urteilen ausführten, dass sich Erbschaft- und Einkommensteuer nicht gegenseitig ausschließen, brachten sie damit lediglich zum Ausdruck, dass beide Steuern wegen der fehlenden Abschlussbesteuerung des Erblassers zutreffenderweise parallel zu erheben waren. Denn ist die einkommensteuerliche Erfassung von stillen Reserven oder Forderungen des Erblassers bei diesem unterblieben, muss sie beim Erben nachgeholt werden, selbst wenn dieser schon Erbschaftsteuer gezahlt hat.²⁴⁰ In der zweiten Fallgruppe ging es um Erträge, die der Erbe in der Zeit nach dem Tod des Erblassers aus dem geerbten Vermögen erzielt hatte und die der Einkommensteuer unterworfen wurden, obwohl die Einkommensquelle bereits beim Übergang mit Erbschaftsteuer belegt worden war.²⁴¹ Der Hinweis auf die verschiedenen Ebenen diente hier lediglich der bildhaften Untermauerung der Tatsache, dass der Bezug von Einkünften nicht deshalb einkommensteuerfrei sein kann, weil für den Erwerb der Einkommensquelle zuvor Erbschaftsteuer angefallen ist. In der alleinigen Umschreibung dieser Gesetzmäßigkeiten erschöpfen sich die Feststellungen der zitierten Rechtsprechung, dass sich Einkommen- und Erbschaftsteuer nicht gegenseitig ausschließen. Keine Entscheidung hatte die Zulässigkeit einfacher Doppelbelastungen durch Erbschaft- und Ertragsteuern zum Gegenstand. Dass in solchen Fällen die steuerliche

Mehrfachbelastung rechtmäßig oder gar beabsichtigt ist, kann der zitierten Rechtsprechung folglich nicht entnommen werden.

V. Zwischenergebnis

Eine Kumulation von Erbschaft- und Ertragsteuern ist in den Fällen einfacher Doppelbelastungen verfassungsrechtlich unzulässig, da die gleichzeitige Belastung des Steuersubstrats durch beide Steuerarten gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstößt. Übersteigt die sich aus der Kumulation beider Steuerarten im Einzelfall ergebende Steuerlast die zulässige Gesamtbelastungsgrenze, kollidiert die Besteuerung darüber hinaus mit dem eigentumsrechtlichen Übermaßverbot und der Erbrechtsgarantie. Erbschaft- und Ertragsteuern sind nach ihrer Grundkonzeption nicht auf eine mehrfache Besteuerung desselben Steuersubstrats angelegt. Eine Ausnahme bilden Fälle, in denen eine unterbliebene Einkommensbesteuerung des Erblassers beim Erben nachgeholt wird (besteuerungsnachholende Doppelbelastung).

§ 5. Methoden zur Vermeidung von Überschneidungen von Erbschaft- und Ertragsteuern de lege lata

Zur Vermeidung von ungewollten Mehrfachbelastungen sind Erbschaft- und Ertragsteuern in der Weise aufeinander abzustimmen, dass sich keine Überschneidungen ergeben.²⁴² Ein Sachverhalt darf grundsätzlich nur nach dem Erbschaftsteuergesetz oder den Ertragsteuergesetzen steuerbar sein, nicht jedoch nach beiden zugleich. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn beim Erblasser eine lebzeitige Ertragsbesteuerung unterblieben ist, die anschließend beim Erben nachgeholt wird (besteuerungsnachholende Doppel- oder Mehrfachbelastung). In diesen Fällen ist es gleichheitsrechtlich angezeigt, bei dem bereits mit der Erbschaftsteuer belasteten Erben zusätzlich Ertragsteuer zu erheben.

Beide Steuerarten sind de lege lata durch eine verfassungskonforme Gesetzesauslegung überschneidungsfrei voneinander abzugrenzen. Auch im Rahmen der verfassungskonformen Auslegung gelten die allgemeinen Auslegungsmethoden. Die Norm ist unter Berücksichtigung von Wortlaut,

Entstehungsgeschichte, Systematik sowie Sinn und Zweck so auszulegen, dass sie mit dem Grundgesetz in Einklang steht.²⁴³ Entspricht die Auslegung der Norm dem Willen des Gesetzgebers und ihrem wirklichen Sinn, sodass der normative Gehalt der Vorschrift nicht neu bestimmt wird, setzt auch der formale Wortlaut der gewonnenen Auslegung keine unüberwindbaren Grenzen.²⁴⁴ Eine teleologische Reduktion oder Extension, die über die wörtliche Formulierung der Vorschrift hinausgeht, ist daher von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden.²⁴⁵

Zur verfassungsrechtlich gebotenen Abgrenzung von Erbschaft- und Ertragsteuern kommen verschiedene Methoden in Betracht. Dabei sollte eine zweckmäßige Abgrenzungsmethode folgende Anforderungen erfüllen:

Anforderung 1: Sie sollte die Problematik von Mehrfachbelastungen mit Erbschaft- und Ertragsteuern ganzheitlich lösen. Zu Mehrfachbelastungen kann es nicht nur bei erbenden Gesellschaften kommen, sondern auch bei natürlichen Personen, bei denen die Erbeinsetzung durch eine einkommensteuerbare Tätigkeit veranlasst worden ist. Darüber hinaus stellen sich die gleichen Fragen, wenn es nicht um eine Erbschaft, sondern um eine lebzeitige Zuwendung (Schenkung im Sinne von § 7 ErbStG) geht.

Anforderung 2: Sie sollte andererseits diejenigen Mehrfachbelastungskonstellationen dem Grunde nach tolerieren, in denen die Ertragsbesteuerung beim Erblasser unterblieben ist und deshalb beim Erben folgerichtig nachgeholt werden muss (besteuerungsnachholende Mehrfachbelastung).

Anforderung 3: Sie sollte den Steuerpflichtigen nur dann von der Pflicht zur Zahlung einer Steuer befreien, wenn tatsächlich eine steuerliche Mehrfachbelastungssituation vorliegt.

Anforderung 4: Soweit sie der Erbschaftsteuer den Vorrang einräumt und zu einer Freistellung von den Ertragsteuern führt, sollte diese Entscheidung auch für die Gesellschafterebene gelten. Die Ausschüttung des von einer Kapitalgesellschaft erworbenen Nachlasses an die Gesellschafter sollte in diesen Fällen nicht der Einkommensteuer (Abgeltungsteuer, Teileinkünfteverfahren) unterliegen.

Anforderung 5: Schließlich sollte sie sich so weit wie möglich in das bestehende steuergesetzliche Begriffsgefüge einbinden und sich auf anerkannte Methoden der Gesetzesauslegung stützen lassen.

A. Mögliche Abgrenzungsverfahren

Folgende Abgrenzungsverfahren sind auf Grundlage des geltenden Rechts denkbar:

I. Einschränkung der Steuerbarkeit nach dem ErbStG

Das Zusammentreffen von Erbschaft- und Ertragsteuern ließe sich ausschließen, wenn man den Erbschaftserwerb durch Gesellschaften im Wege der teleologischen Reduktion von § 3 ErbStG generell aus dem Anwendungsbereich des Erbschaftsteuergesetzes herausnehmen würde, sodass erbende Gesellschaften nur nach den Ertragsteuergesetzen steuerpflichtig wären. CREZELIUS hat die Auffassung vertreten, dass Schenken und Vererben rein private Vorgänge darstellen.²⁴⁶ Aus diesem Grund könnten zumindest Kapitalgesellschaften die Tatbestände des ErbStG nicht verwirklichen, da sie nach der Rechtsprechung des BFH keine »Privatsphäre« besäßen, die für die Teilnahme an solchen privat zu qualifizierenden Vorgängen notwendig sei.²⁴⁷

CREZELIUS ist zuzugeben, dass Schenkungen und Erbeinsetzungen zumeist aus privaten Motiven vorgenommen werden. Soweit sie allerdings durch eine ertragsteuerbare Tätigkeit (mit-)veranlasst sind, spielen auch erwerbsbezogene Motive mit hinein. Da es sich zumindest in diesen Fällen nicht mehr um ausschließlich als privat einzustufende Zuwendungen handelt, steht das Fehlen einer Privatsphäre der Erfassung durch das ErbStG nicht entgegen. Darüber hinaus geht auch das Gesetz in § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. d ErbStG ausdrücklich davon aus, dass der Erwerb durch Kapitalgesellschaften (die zu den Körperschaften zu rechnen sind) der Erbschaftsteuer unterliegt.²⁴⁸ Mit der fehlenden Privatsphäre lässt sich ein Ausschluss der Kapitalgesellschaften aus dem subjektiven Anwendungsbereich des ErbStG somit nicht begründen.

Ohnehin ließe sich die Problematik einfacher Mehrfachbelastungen nur

dann umfassend lösen, wenn man auch erbende Personengesellschaften (und natürliche Personen) vom ErbStG ausnehmen würde (Anforderung Nr. 1). Dagegen spricht jedoch vor allem, dass es bei diesen – anders als bei Kapitalgesellschaften – nicht stets auch zu einer ertragsteuerlichen Belastung kommen muss (nämlich dann, wenn die Zuwendung nicht durch den Betrieb veranlasst ist). Würde man Personengesellschaften nicht nach dem ErbStG besteuern, wären nicht-betrieblich veranlasste Zuwendungen stets gänzlich steuerfrei (Verstoß gegen Anforderung Nr. 3). Die mit der Zuwendung verbundene Leistungsfähigkeitssteigerung muss allerdings steuerlich erfasst werden. Dadurch, dass dieser Ansatz das Eingreifen der Erbschaftsteuer kategorisch verhindert, kollidiert er zudem mit der Prämisse, eine besteuernachholende Mehrfachbelastung zu ermöglichen (Anforderung Nr. 2). Die steuerbegründenden Tatbestände des ErbStG dürfen folglich nicht in der Weise teleologisch eingeschränkt werden, dass der Erwerb durch Gesellschaften nicht der Erbschaft- oder Schenkungsteuer unterliegt.

II. Anwendung von Einlagegrundsätzen

Eine Steuerkumulation wäre auch dann ausgeschlossen, wenn man Erbschaften ertragsteuerlich ausnahmslos nach Einlagegrundsätzen behandeln würde.²⁴⁹ Neben der Erbschaftsteuer würden keine Ertragsteuern anfallen, da Einlagen als neutrale Vermögenszuwächse den Gewinn bzw. Einnahmeüberschuss nicht erhöhen.

Die Heranziehung von Einlagegrundsätzen besäße neben der Tatsache, dass sie die rechtlichen Schwächen des vorangegangenen Ansatzes vermeidet, zwei gewichtige Vorzüge: Die Vereinnahmung der Erbschaft ist bei erbenden Kapitalgesellschaften nur dann im vollen Umfang ertragsteuerfrei, wenn auch die spätere Ausschüttung des Nachlasses an die Gesellschafter steuerfrei bleibt, d.h. die Ausschüttung weder der Abgeltungsteuer noch dem Teileinkünfteverfahren auf Gesellschafterebene unterliegt. Dies setzt voraus, dass die Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto erfolgt, mithin eine Einlagenrückgewähr vorliegt (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG iVm § 27 KStG). Qualifiziert man die Erbschaft als Einlage, wäre sie im Zeitpunkt des Anfalls der Erbschaft dem steuerlichen Einlagekonto zuzuschreiben, sodass die Erbschaft im Ausschüttungsfalle

ertragsteuerlich verschont bliebe (Anforderung Nr. 4). Die Doppelbelastung würde damit richtigerweise vollständig vermieden. Der zweite Vorzug der Einlagelösung besteht in ihrer »Nachgiebigkeit« gegenüber besteuernachholenden Mehrfachbelastungen (Anforderung Nr. 2). In diesen Fällen verhindert sie das Zusammentreffen beider Steuerarten richtigerweise nicht, da die Einlagelösung lediglich den Erbschaftserwerb als steuerlich unbeachtliche Einlage qualifiziert, den besteuernswürdigen Forderungseinzug oder die Realisierung stiller Reserven jedoch nicht mehr betrifft.

Problematisch ist allerdings, dass Einlagen nur bei den Gewinneinkünften in Betracht kommen (bilanzierende Steuerpflichtige oder § 4 III-Rechner), nicht aber auch bei vermögensverwaltenden Gesellschaften oder natürlichen Personen, die nur Überschusseinkünfte erzielen (Verstoß gegen Anforderung Nr. 1).²⁵⁰ Denn bei der Vermögensverwaltung (Vermietung und Verpachtung, Kapitalvermögen) findet eine Aufspaltung in Betriebs- und Privatvermögen nicht statt. Eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Vermögenssphären ist nicht möglich, sodass Einlagen und Entnahmen ausscheiden. Wird beispielsweise der private Vermieter (oder die Vermieter-GbR) von seinem Mieter im Hinblick auf das jahrelange harmonische Mietverhältnis letztwillig bedacht, schuldet er neben der Erbschaftsteuer auch Einkommensteuer, da der Zufluss des Nachlasses durch die Vermietung veranlasst ist. Da der Vermieter jedoch privat vermietet und somit kein Betriebsvermögen besitzt, kommt eine Einlage nicht in Betracht. Vom Ergebnis gedacht müsste man in solchen Fällen stattdessen den Veranlassungszusammenhang verneinen, obwohl dieser vorliegt, ja geradezu Voraussetzung dafür ist, dass die Einkommensteuer entsteht und sich die Steuerkumulation ergibt. Zumindest dogmatisch ist dies wenig stringent.

Der Einlagelösung kann auch entgegen gehalten werden, dass sie mit dem gesetzlich in § 4 Abs. 1 S. 8 EStG vorgezeichneten Begriff der Einlage nicht harmoniert (Verstoß gegen Anforderung Nr. 5). Wie bereits dargestellt²⁵¹ liegt der Einlage die Idee einer lebzeitigen, zukunftsorientierten Förderung von Gesellschaft und Gesellschafterstellung durch Zuführung von Aktiva zugrunde. Die

Universalsukzession erfasst zum einen auch Passiva, kann zudem aber auch die Gesellschafterstellung des Erblassers nicht mehr fördern, da der Erblasser mit seinem Tod aus der Gesellschaft ausscheidet. Darüber hinaus verlangt § 4 Abs. 1 S. 8 EStG eine Zuführung von Wirtschaftsgütern gerade durch den Gesellschafter, sodass Zuwendungen Dritter zumindest dem Gesetzeswortlaut nach keine Einlagen darstellen können. Schließlich verkehrt die Einlagelösung Sinn und Zweck des Einlagebegriffs ins Gegenteil. So soll die Einlage an sich ausschließlich die nichtbetrieblich veranlassten, auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage basierenden Vermögenszugänge aus dem Gewinn ausscheiden. Werden allerdings auch betrieblich veranlasste Zuwendungen als Einlage qualifiziert, nur weil sie zugleich nach dem ErbStG steuerbar sind, wird das Kerntatbestandsmerkmal der nichtbetrieblichen Veranlassung faktisch aufgegeben.

III. Subsidiaritätsverhältnis zwischen den Gesetzen

Eine weitere Möglichkeit besteht darin, ein Subsidiaritätsverhältnis zwischen der Erbschaftsteuer einerseits und den Ertragsteuergesetzen andererseits zu konstruieren. Soweit ein Sachverhalt die Tatbestände beider Gesetze gleichzeitig verwirklicht, tritt das subsidiäre Steuergesetz hinter dem anderen zurück und beansprucht keine Geltung. Rechtstechnisch lässt sich ein Subsidiaritätsverhältnis mittels teleologischer Reduktion der jeweiligen Steuerentstehungstatbestände erreichen. Soweit beide Gesetze systemwidrig den gleichen Vorgang besteuern, liegt eine verdeckte Gesetzeslücke vor, die im Wege der tatbestandlichen Einschränkung zu schließen ist.²⁵² Im vorliegenden Kontext wäre entweder das ErbStG gegenüber den Ertragsteuergesetzen subsidiär oder umgekehrt die Ertragsteuergesetze gegenüber dem ErbStG.

Begreift man das ErbStG als eine Sondersteuer²⁵³ bzw. als ein Spezialgesetz zu den Ertragsteuern, so müsste man dem ErbStG den Vorrang einräumen. Diese Entscheidung ließe sich dadurch realisieren, dass § 2 Abs. 1 S. 1 EStG und § 8 Abs. 2 KStG um das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal »soweit die Einkünfte nicht gleichzeitig als Bereicherung nach dem ErbStG steuerpflichtig sind« ergänzt werden.²⁵⁴ Einkünfte, die zu einer erbschaft- oder schenkungsteuerpflichtigen

Bereicherung führen, wären dann weder einkommen- noch körperschaft- oder gewerbesteuerbar. Ein vergleichbares Ergebnis erreicht man für das Einkommensteuerrecht auch durch Hineinlesen eines entsprechenden Steuerbefreiungstatbestands in § 3 EStG (das KStG besitzt hingegen keinen einkünftespezifischen Befreiungskatalog).²⁵⁵ Bilanzierende Erben hätten die Nachlassgegenstände jeweils mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 6 Abs. 4 EStG), wobei die damit einhergehende Erhöhung des Betriebsvermögens sich nicht auf den Gewinn auswirken würde (Gewinnkorrektur außerhalb der Steuerbilanz). Dem Erben stünde somit auch das künftige AfA-Volumen zur Verfügung.

Soll hingegen das ErbStG subsidiär sein, könnte § 1 Abs. 1 ErbStG spiegelbildlich um das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal »soweit diese Vorgänge nicht gleichzeitig nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz steuerpflichtig sind« erweitert werden (alternativ käme ein entsprechender Befreiungstatbestand in § 13 ErbStG in Betracht).²⁵⁶

Die Subsidiaritätslösung besitzt unter anderem den Vorzug, das Problem der Kumulation von Erbschaft- und Ertragsteuern ganzheitlich zu regeln (Anforderung Nr. 1) und eine Strapazierung des Einlagebegriffs zu vermeiden (Anforderung Nr. 5). Auch sie lässt besteuernachholende Mehrfachbelastungen berechtigterweise zu (Anforderung Nr. 2). Denn ausgeschlossen werden nur Steuerekumulationen, die »gleichzeitig«, d.h. durch denselben Einzelakt entstehen, während die Fälle besteuernachholender Mehrfachbelastungen stets durch mehraktige Vorgänge gekennzeichnet sind (zunächst der Erbanfall, anschließend Forderungseinzug oder Realisierung stiller Reserven). In der Variante, in der die Ertragsteuergesetze subsidiär sind, besitzt allerdings auch die Subsidiaritätslösung eine Schwäche: Anders als bei der Einlagelösung wären bei Kapitalgesellschaften nur die Vermögenszuwächse auf Ebene der Gesellschaft steuerfrei, nicht jedoch spätere Ausschüttungen an die Gesellschafter, da diese nicht aus dem steuerlichen Einlagekonto erfolgen (Verstoß gegen Anforderung Nr. 4). Um die partielle Doppelbelastung zu vermeiden, müsste man den in § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG iVm § 27 KStG enthaltenen Rechtsgedanken entsprechend anwenden. Ist hingegen das ErbStG subsidiär, stellt sich dieses Problem nicht.

IV. Alternativitätsverhältnis durch Kriterium der (Un-)Entgeltlichkeit oder der (Nicht-)Erwirtschaftung am Markt

Vor allem CREZELIUS hat wiederholt den Standpunkt vertreten, Erbschaft- und Ertragsteuern seien nach dem Kriterium der (Un-)Entgeltlichkeit des Vermögenserwerbs voneinander abzugrenzen.²⁵⁷ Während die Ertragsteuern nur entgeltliche Leistungsfähigkeitssteigerungen besteuern sollten, würden durch das ErbStG die unentgeltlichen Bereicherungen des Steuerpflichtigen erfasst. Im Schrifttum ist CREZELIUS hiermit überwiegend auf Zustimmung gestoßen.²⁵⁸ Auch die Rechtsprechung hat diesen Ansatz vereinzelt aufgegriffen.²⁵⁹ Tatsächlich ist die Unterscheidung nach der Entgeltlichkeit der Vermögensverfügung bei Betrachtung der einzelnen Steuertatbestände im ErbStG und EStG in der Rechtsordnung angelegt und entspricht somit der gesetzlichen Grundidee vom Verhältnis beider Steuerarten zueinander. Leistungen im Sinne der Einkunftsarten in § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1-7 EStG werden teilweise begriffsnotwendig (z.B. Vermietung – ansonsten Leihe), zum Teil wenigstens typischerweise (z.B. unselbständige Arbeit) nur gegen Entgelt erbracht.²⁶⁰ Seinem Leitbild nach erfasst das EStG daher den entgeltlichen Vermögenserwerb. Hingegen unterliegen dem ErbStG nur Bereicherungen, die auf die in § 1 Abs. 1 ErbStG aufgezählten, typischerweise unentgeltlichen Vorgänge zurückgehen. Für das ErbStG sind somit unentgeltliche Vermögenszuwächse paradigmatisch. Dieser empirische Befund stellt ein gewichtiges Argument dafür dar, die steuergesetzliche Aufteilung in entgeltliche und unentgeltliche Leistungsfähigkeitssteigerungen auch bei vereinzelt ungewollten Überschneidungen konsequent fortzuführen.

Kollisionen von Erbschaft- und Ertragsteuern lassen sich durch das Entgeltlichkeitskriterium effektiv vermeiden, da ein Erwerb entweder entgeltlich oder unentgeltlich ist, nicht jedoch beides zugleich sein kann (tertium non datur). Dies gilt auch für teilentgeltliche Verfügungen, die nach den Grundsätzen zur gemischten Schenkung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten sind.²⁶¹ Dafür kommt es nicht einmal darauf an, wie man den Begriff der Entgeltlichkeit letztlich definiert. Üblicherweise versteht man unter entgeltlichen Leistungsbeziehungen solche, bei denen nach dem übereinstimmenden

Willen der Parteien die Leistung der einen Seite von einer Leistung der anderen Seite abhängig sein soll.²⁶² Diese Abhängigkeitsbeziehung kann unterschiedlich intensiv ausgestaltet sein. In ihrer engsten Ausprägung, der synallagmatischen Verknüpfung, verpflichten sich beide Parteien vertraglich, ihre Leistung im Hinblick auf die Gegenleistung der anderen Partei zu erbringen (Wechselseitigkeit). Beide Parteien besitzen somit einen grundsätzlich unbedingten Rechtsanspruch auf die jeweilige Gegenleistung (z.B. beim gewöhnlichen Kaufvertrag). Neben den synallagmatischen führen auch konditionale Verknüpfungen, bei denen die eine Partei eine Zuwendung nur unter der Wirksamkeitsbedingung verspricht, dass die andere ihrerseits leistet, zu einem als entgeltlich einzustufenden Leistungsaustausch. Anders als beim synallagmatischen Vertrag entsteht der Leistungsanspruch hier erst in dem Moment, in dem die eine Partei ihre Leistung erbringt und somit die Bedingung für die Wirksamkeit der Verpflichtung zur Gegenleistung herbeiführt (z.B. bei der Auslobung). Schließlich gelten auch solche Leistungsbeziehungen als entgeltlich, bei denen zwar zu keinem Zeitpunkt ein Rechtsanspruch auf irgendeine Leistung besteht, aber die Erbringung der einen Leistung für beide Seiten erkennbar Geschäftsgrundlage der anderen Leistung ist (z.B. wenn sich Erblasser und Erbe darüber einig sind, dass die Erbeinsetzung als Entschädigung für zu erbringende Pflegeleistungen erfolgen soll²⁶³).

Die Kehrseite zu den entgeltlichen bilden in spiegelbildlicher Form die unentgeltlichen Leistungen. Sie erfolgen ohne Rücksicht auf eine Gegenleistung, d.h. sie werden entweder erbracht, ohne dass die andere Partei irgendeine Leistung erbringen soll (so z.B. bei der Schenkung), oder sie sind lediglich einseitig kausal mit einer Leistung der anderen Partei verknüpft, ohne dass jedoch die andere Partei ein Rechtsanspruch auf die Leistung besitzt oder diese Leistung zur Geschäftsgrundlage ihrer eigenen Leistung gemacht hat (so z.B. die nachträgliche, freigiebige Belohnung für besondere Arbeitsleistungen).

Auf Grundlage dieses Entgeltlichkeitsbegriffs können Erwerbe von Todes wegen je nach Sachlage nach dem ErbStG oder nach den Ertragsteuergesetzen steuerbar sein. Soweit der Erbe eine Leistung erbracht hat, die Rechtsgrund²⁶⁴ oder zumindest Geschäftsgrundlage der erbrechtlichen Verfügung war, erfolgt der Erwerb entgeltlich. Er wird

dann allein durch die Ertragsteuergesetze erfasst. Fehlt es hingegen an einer solchen beiderseitigen Übereinkunft, ist der Erwerb unentgeltlich und somit nur nach dem ErbStG steuerbar. Selbst wenn die Erbeinsetzung in diesem Fall durch eine ertragsteuerbare Tätigkeit des Erben (mit-)veranlasst worden ist, würde dies an der Unentgeltlichkeit der Verfügung nichts ändern, da die Begriffe der Veranlassung und der Entgeltlichkeit nicht deckungsgleich sind.

Die Abgrenzung anhand der Entgeltlichkeit führt im Ergebnis zu einer Modifikation des ertragsteuerrechtlichen (Betriebs-)Einnahmebegriffs, die sich in Widerspruch zur derzeit herrschenden Rechtslehre setzt.²⁶⁵ (Betriebs-)Einnahmen im Sinne von §§ 4 Abs. 1, 8 Abs. 1 EStG sind nach herkömmlicher Auffassung alle Vermögenszuflüsse, die durch den Betrieb oder die Tätigkeit veranlasst sind. Nach gefestigter Rechtsprechung setzt der Veranlassungszusammenhang nicht voraus, dass ein Gegenseitigkeitsverhältnis vorliegt oder ein Rechtsanspruch auf die Zuwendung besteht.²⁶⁶ Ausreichend ist bereits ein sachlicher, wirtschaftlicher Bezug zur Tätigkeit der Einkünfteerzielung.²⁶⁷ Verlangt man zum Zwecke der Abgrenzung von der Erbschaftsteuer für die Ertragsteuern nun jedoch eine zweiseitige Übereinkunft über die Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung, schränkt man die Reichweite des Veranlassungsprinzips und damit letztendlich auch den Begriff der (Betriebs-)Einnahme in wesentlichen Teilen ein.

Bei unentgeltlichen Zuwendungen, die den steuerlichen Gewinn nicht erhöhen dürfen, müsste die bilanzielle Verbuchung wie bei der Subsidiaritätslösung erfolgen: Die einzelnen Nachlassgegenstände werden gemäß § 6 Abs. 4 EStG mit dem gemeinen Wert angesetzt und die Erhöhung des Betriebsvermögens außerhalb der Steuerbilanz korrigiert.

Die Entgeltlichkeitslösung erfüllt die oben aufgestellten Anforderungen nur teilweise: Zwar funktioniert sie bei Erbschaften und Schenkungen gleichermaßen, ohne dass es auf die Person des Zuwendungsempfängers ankommt (Anforderung Nr. 1), und verhindert die Entstehung von Steueransprüchen nur dann, wenn tatsächlich systemwidrige Mehrfachbelastungen im Raum stehen (Anforderungen Nr. 2 und 3). Wie auch die Einlagelösung zwingt sie allerdings dazu, Rechtsbegriffe neu zu definieren – hier den Begriff der (Betriebs-)Einnahme (Verstoß gegen

Anforderung Nr. 5). Zudem kann auch die Entgeltlichkeitsmethode nicht verhindern, dass bei unentgeltlich erbenden Kapitalgesellschaften eine spätere Übertragung des Nachlasses in die Vermögenssphäre der Gesellschafter Einkommensteuer auslöst (Verstoß gegen Anforderung Nr. 4). Zumindest insoweit müssten letztlich doch Einlagegrundsätze entsprechende Anwendung finden.

Ein anderer im Schrifttum gelegentlich anzutreffender Ansatz differenziert nicht nach der (Un-)Entgeltlichkeit der Leistungsfähigkeitssteigerung, sondern stellt darauf ab, ob die Vermögenszuwendung am Markt erwirtschaftet wurde.²⁶⁸ Nur erwirtschaftete Erwerbsbezüge, die durch die Verwertung eigener Leistungen am Markt erlangt worden sind, sollen danach den Ertragsteuergesetzen unterliegen, andere Zuwendungen hingegen dem ErbStG. Dieser Ansatz dürfte im Wesentlichen mit der Entgeltlichkeitsmethode übereinstimmen. Entgeltliche Verfügungen sind wohl stets auch Marktbewegungen im Sinne der Markteinkommenstheorie und das Erwirtschaften setzt begrifflich einen gegenseitigen Leistungsaustausch und damit die Entgeltlichkeit des Vermögensbezugs voraus. Wohl nicht zuletzt deshalb wird in der Literatur oft nicht genau zwischen beiden Abgrenzungsverfahren getrennt.²⁶⁹ Sofern überhaupt ein Unterschied zwischen ihnen besteht, gilt das zur Entgeltlichkeitslösung Gesagte entsprechend.

V. Alternativitätsverhältnis durch das Kriterium der betrieblichen Veranlassung

Anstatt auf die (Un-)Entgeltlichkeit der Zuwendung abzustellen, bietet es sich an, die Frage der betrieblichen Veranlassung in den Mittelpunkt der Abgrenzungsmethodik zu rücken.²⁷⁰ Die Rechtsprechung definiert die Veranlassung als das Bestehen eines sachlichen, wirtschaftlichen Bezugs zur Tätigkeit der Einkünfteerzielung.²⁷¹ Ist die Vermögensübertragung durch eine ertragsteuerbare Tätigkeit des Steuerpflichtigen veranlasst, sodass eine (Betriebs-)Einnahme im Sinne von §§ 4 Abs. 1, 8 Abs. 1 EStG vorliegt, könnte man die Zuwendung ausschließlich durch die Ertragsteuergesetze erfassen. In diesem Fall fände das ErbStG auch dann keine Anwendung, wenn die Zuwendung freigiebig oder im Wege der

letztwilligen Verfügung erfolgt ist. Fehlt es hingegen an einer betrieblichen Veranlassung, so würde nur das ErbStG greifen, und zwar selbst dann, wenn wegen § 8 Abs. 2 KStG an sich eine Betriebseinnahme vorliegt. Als Konsequenz wären Erbschaften und Schenkungen, die betrieblich (mit-)veranlasst sind, nicht mehr nach dem ErbStG, sondern nur nach den Ertragsteuergesetzen steuerbar. Das ErbStG griffe nur noch bei Verfügungen ein, die allein aus privaten Motiven erfolgen.

Methodisch ließe sich dieser Ansatz dadurch umsetzen, dass man § 1 Abs. 1 ErbStG und § 8 Abs. 2 KStG um je ein weiteres ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal ergänzt und somit teleologisch reduziert. Die in § 1 Abs. 1 ErbStG aufgezählten Vorgänge dürften der Steuer nur unterliegen, »soweit die Bereicherung nicht durch eine nach dem EStG oder dem KStG steuerbare Tätigkeit veranlasst ist«. Und zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 8 Abs. 2 KStG würden alle Einkünfte zählen, »es sei denn, die Einkünfte sind nicht durch den Betrieb veranlasst«.

Diese »Veranlassungslösung« teilt alle Vor- und Nachteile der Entgeltlichkeitslösung, ermöglicht allerdings, auf eine Modifizierung des herrschenden Betriebseinnahmefbegriffs zu verzichten (Anforderung Nr. 5).

VI. Abstellen auf die äußere Form der Verfügung

Einen zwischen Erbschaften und Schenkungen differenzierenden, formal ausgerichteten Ansatz hat schließlich JESSE vorgestellt.²⁷² Danach unterliegen Erwerbe von Todes wegen allein aufgrund ihres typischerweise »formalisierten Erwerbs« mittels Testaments oder Erbvertrags immer und ausschließlich der Erbschaftsteuer. Zuwendungen, deren Rechtsgrund nicht in einem Testament oder einem Erbvertrag liegt, sollen entweder Schenkung oder ertragsteuerbarer Erwerb und insoweit nach dem Kriterium der Freigiebigkeit voneinander abzugrenzen sein.²⁷³

Auch wenn dieser Lösungsansatz vor dem Hintergrund seiner äußerlichen Klarheit überzeugend erscheint, ist er in der Sache nicht weiterführend. Die formale Anknüpfung eröffnet Steuersubjekten, die in einem geschäftlichen Leistungsaustausch stehen, in Grenzbereichen faktisch die

Möglichkeit, sich das jeweils für sie günstigere Steuergesetz auszuwählen.

Beispielsfall 11: Handwerker A erbringt Renovierungsarbeiten am Haus des Rentners B und soll hierfür eine Gegenleistung erhalten.

Sofern die Besteuerung des A nach dem ErbStG günstiger als nach dem EStG ist, muss B den A nur durch ein entsprechendes Vermächtnis »entlohn«²⁷⁴, das er dem A durch Testament oder Erbvertrag aussetzt. Da die Betriebseinnahme erst durch die letztwillige Verfügung begründet wird²⁷⁴, unterliegt der Erwerb (sobald B verstirbt) bei A nur der Erbschaftsteuer, obwohl ihm eine entgeltliche Leistungsbeziehung zugrunde liegt.²⁷⁵ Ist für A hingegen die Besteuerung nach dem EStG vorteilhaft, wählen A und B einen gewöhnlichen Werkvertrag und B bezahlt A noch zu Lebzeiten.

Dass ein solches »Rosinenpicken« gesetzlich nicht erwünscht sein kann, versteht sich von selbst. Nach der das Steuerrecht prägenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann der einschlägige Steuertatbestand nicht davon abhängen, wie der Steuerpflichtige einen bestimmten Sachverhalt formal einkleidet.²⁷⁶ Ob Fallgestaltungen wie diesen durch die Missbrauchsvorschrift des § 42 AO zuverlässig beizukommen ist, erscheint zweifelhaft. Das Problem ließe sich wohl nur dadurch rechtssicher lösen, dass man letztwillige Verfügungen unter Aufweichung der diesem Ansatz zugrunde liegenden formalen Herangehensweise zusätzlich noch an anderen Kriterien misst (z.B. nach der (Un-)Entgeltlichkeit oder der Veranlassung) und für den Fall, dass eine entsprechende Verfügung vorliegt, allein nach den Ertragsteuergesetzen besteuert. Die Konsequenz wäre allerdings eine faktische Aufgabe des formalen Kriteriums, sodass sich die Methode – zumindest was die erbrechtliche Seite anbelangt – nicht mehr von der Entgeltlichkeits- oder Veranlassungslösung unterscheiden würde.

B. Abwägung zwischen den einzelnen Abgrenzungsverfahren

Fraglich ist, welche unter den verschiedenen Abgrenzungsmethoden den Vorzug verdient. Dies sollte diejenige Methode sein, die die anfangs aufgestellten Anforderungen größtenteils zu erfüllen vermag und sich

möglichst reibungslos in die bestehende Rechtssystematik integrieren lässt. Wie die Untersuchung gezeigt hat, werden ausschließlich Einlagelösung, Subsidiaritätslösung, Entgeltlichkeitslösung und Veranlassungslösung diesen Anforderungen mehr oder minder gerecht.

Für die Einlagelösung spricht, dass allein sie dogmatisch sauber zu begründen vermag, wie Ausschüttungen des Nachlasses bei erbenden Kapitalgesellschaften auch auf Gesellschafterebene steuerfrei bleiben können. Problematisch ist jedoch, dass sie den Begriff der Einlage strapaziert und Einlagen an sich nur bei Gewinneinkünften denkbar sind. Die Subsidiaritätslösung ist in der Variante, in der das ErbStG zurücktritt, die wohl eleganteste Methode. Gegen sie lassen sich soweit ersichtlich keine methodischen Argumente ins Feld führen. Sie lässt sich nahtlos in das bestehende Steuersystem einfügen. In ihrer anderen Ausprägung (Vorrang des ErbStG) besitzt sie als einzigen Mangel, bei erbenden Kapitalgesellschaften im Hinblick auf die Ausschüttung des Nachlasses auf eine analoge Anwendung von Einlagegrundsätzen angewiesen zu sein. Letzteres gilt auch für die Entgeltlichkeits- und die Veranlassungslösung. Bei der Entgeltlichkeitslösung kommt noch erschwerend hinzu, dass sie den Begriff der (Betriebs-)Einnahme modifiziert.

In die Abwägung sollte jedoch auch einbezogen werden, welcher Steuerart die jeweilige Methode die Prävalenz zuweist. Während die Einlagelösung stets eine Besteuerung nach dem ErbStG bewirkt, führt die Subsidiaritätslösung je nach Variante ausnahmslos zur Besteuerung nach dem ErbStG bzw. nach den Ertragsteuergesetzen (Exklusivitätslösungen). Bei der Entgeltlichkeitslösung und der Veranlassungslösung greift in Kollisionsfällen je nach Sachverhalt das eine oder das andere Gesetz (Alternativitätslösungen). Die Antwort auf die Frage, welche Steuerart vorgehen sollte, hängt nicht zuletzt davon ab, welches gesetzliche Regelungswerk besser auf die verschiedenen Doppelbelastungssituationen zugeschnitten ist.

Kommt es zu einer Doppelbelastung, weil die Schenkung oder die letztwillige Zuwendung betrieblich veranlasst ist, sind die Ertragsteuergesetze passender. Denn sofern die Zuwendung in einem sachlichen Zusammenhang mit einer ertragsteuerrelevanten Tätigkeit steht, dominiert die geschäftliche Motivation und die privaten Gründe, die sich

normalerweise für Erbschaften und Schenkungen verantwortlich zeichnen, treten – falls sie hier überhaupt mit hinein spielen – in den Hintergrund.²⁷⁷ Dann aber ist es konsequent, die ertragsteuerlichen Normen, vor allem die Verlustausgleichs- und Verlustabzugsvorschriften in §§ 2, 10d EStG, für den Erwerber nutzbar zu machen. Demgegenüber erscheinen die an das Verwandtschaftsverhältnis anknüpfenden Regelungen in §§ 15 ff. ErbStG unpassend. Erfolgt eine Zuwendung aus betrieblichen Gründen, so ist nicht einzusehen, weshalb ein Erwerber, der in einer engen familiären Beziehung zum Zuwendenden steht, günstiger besteuert werden soll als ein Erwerber, der nicht mit dem Zuwendenden persönlich verbunden ist. Problematisch an der Besteuerung nach den Ertragsteuergesetzen ist allenfalls, dass die ratio legis der besonderen Steuerbefreiungstatbestände in § 13 ErbStG (vornehmlich Nr. 2 und 17) sowie der Privilegierungsvorschriften für Betriebsvermögen in §§ 13a, 13b, 28 ErbStG auf betrieblich veranlasste Zuwendungen gleichermaßen zutrifft, die Ertragsteuergesetze aber keine entsprechenden Regelungen enthalten. Lediglich der Buchwertansatz für Betriebsvermögen gemäß § 6 Abs. 3 EStG kann für eine partielle temporäre steuerliche Entlastung sorgen.

Fehlt es hingegen an einer betrieblichen Veranlassung und kommt es trotzdem zur Steuerkumulation, weil eine Kapitalgesellschaft Zuwendungsempfängerin ist, so sollte die Besteuerung nach dem ErbStG erfolgen. In diesen Fällen wird die Zuwendung von privaten Motiven getragen, sodass vor allem die erbrechtlichen Freibeträge und Steuersätze angemessen sind.

Im Ergebnis läuft die Orientierung an den verschiedenen Doppelbelastungssituationen darauf hinaus, die flexiblen Alternativitätslösungen den starren Exklusivitätslösungen vorzuziehen.²⁷⁸ Wählt man dabei die Frage der betrieblichen Veranlassung als Abgrenzungskriterium, so bewegt man sich auf der Linie der Veranlassungslösung.

In der Gesamtbetrachtung scheinen die für die Veranlassungslösung sprechenden Argumente leicht zu überwiegen. Sie besitzt einerseits den Vorzug, Erbschaft- und Ertragsteuergesetze in flexibler Handhabung jeweils dann zur Geltung kommen zu lassen, wenn die jeweilige Regelungsmaterie ihrer Idee nach besser auf einen bestimmten Sachverhalt

passt. Dadurch setzt sie sich von den Exklusivitätslösungen ab. Darüber hinaus vermeidet es die Veranlassungslösung, feststehende juristische Begriffe neu definieren zu müssen. Weder zwingt sie dazu, den Begriff der Einlage zu erweitern (so aber die Einlagelösung). Noch erfordert sie eine Einschränkung des tradierten Begriffs der Betriebseinnahme, wodurch sich die Veranlassungslösung von der Entgeltlichkeitslösung positiv abhebt. Dass Nachlassausschüttungen aus Kapitalgesellschaften, die den Nachlass aus nichtbetrieblichem Anlass erworben haben, durch eine Analogie zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG, § 27 KStG auf Gesellschafterebene einkommensteuerfrei gestellt werden müssen, da der Erwerb ausschließlich durch das ErbStG zu erfassen ist, mag ein methodischer Makel sein. Er ist aber als kleineres Übel hinzunehmen.

Als Ergebnis lässt sich daher die folgende Abgrenzungsregel formulieren:

Erbschaftsteuer und Einkommen-/Körperschaftsteuer sind durch das Kriterium der betrieblichen Veranlassung voneinander abzugrenzen. Eine Zuwendung ist betrieblich veranlasst, wenn sie in einem sachlichen, wirtschaftlichen Zusammenhang zur Tätigkeit der Einkünfteerzielung steht. Ein Rechtsanspruch auf die Zuwendung oder ihre Einbeziehung in die Geschäftsgrundlage ist nicht notwendig. Betrieblich veranlasste Zuwendungen sind nicht nach dem ErbStG steuerbar. Sie werden ausschließlich durch das EStG oder KStG erfasst. Nicht betrieblich veranlasste Zuwendungen unterliegen nie dem EStG bzw. dem KStG. Sie werden allein durch das ErbStG besteuert.

§ 6. Gesamtergebnis des dritten Teils

Obwohl sich Erbschaft- und Ertragsteuern grundsätzlich gegenseitig ausschließen, kann es in bestimmten Konstellationen zu tatbestandlichen Überschneidungen und damit zu steuerlichen Mehrfachbelastungen kommen. Mehrfachbelastungen sind dadurch gekennzeichnet, dass dieselbe Abgabengewalt das identische Steuersubstrat doppelt oder mehrfach besteuert. Steuersubstrat ist der aus einem bestimmten Wertschöpfungsvorgang resultierende, im Gesamtvermögen enthaltene konkrete Vermögenswert. Einfache Mehrfachbelastungen im Zusammenhang mit erbenden Gesellschaften ergeben sich, wenn die

letztwillige Verfügung betrieblich (mit-)veranlasst ist oder wenn eine Kapitalgesellschaft, bei der im Hinblick auf § 8 Abs. 2 KStG auch nicht betrieblich veranlasste Vermögenszuflüsse zu den steuerbaren Einkünften zählen, eine Zuwendung von einem nicht nahestehenden Dritten empfängt.

Zwar sind steuerliche Mehrfachbelastungen grundsätzlich zulässig. Sie müssen aber das Leistungsfähigkeitsprinzip wahren und die steuerliche Gesamtbelastungsgrenze einhalten, die jedenfalls bei einer kumulierten Steuerlast von 65% überschritten sein dürfte. Einfache Mehrfachbelastungen durch Erbschaft- und Ertragsteuern, zu denen es bei letztwilligen Verfügungen an Gesellschaften kommt, kollidieren mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip und sind daher verfassungsrechtlich unzulässig. Übersteigen sie im Einzelfall die Gesamtbelastungsgrenze, folgt auch hieraus ein Verfassungsverstoß. Eine Ausnahme gilt für besteuernachholende Mehrfachbelastungen, bei denen die Erhebung der Einkommensteuer beim Erblasser unterblieben ist und daher beim Erben nachgeholt werden muss. Sie sind dem Grunde nach gerechtfertigt und nur insoweit systemwidrig, wie die latente Einkommensteuerschuld nicht von der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden kann. In diesen Fällen wird die Systemwidrigkeit jedoch unter bestimmten Voraussetzungen durch die Milderungsvorschrift des § 35b EStG behoben. Da die Norm primär auf die Fälle besteuernachholender Mehrfachbelastungen zugeschnitten ist, kann sie die verfassungsrechtliche Problematik bei einfachen Mehrfachbelastungen durch Erbschaft- und Ertragsteuern nicht lösen. Zur Vermeidung einfacher Mehrfachbelastungen durch Erbschaft- und Ertragsteuern sind die Steuern durch das Kriterium der betrieblichen Veranlassung voneinander abzugrenzen. Während betrieblich veranlasste Zuwendungen ausschließlich durch das EStG oder KStG erfasst werden, unterliegen nicht betrieblich veranlasste Zuwendungen allein dem ErbStG.

-
- ¹ Vgl. hierzu die Darstellung bei *Geyler*, Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr I, [S. 1](#) ff. und *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, S. 52 ff.
 - ² Vgl. die verwendete Terminologie bei *P. Kirchhof*, DStR 1979, 275, 275.
 - ³ Vgl. *Seer*, in: Tipke/Lang, § 6 Rn. 54.
 - ⁴ *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, Vor Art. 1 MA Rn. 2; *Kluge*, Das deutsche Internationale Steuerrecht, S. 9; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 12.3; *Crezelius*, Steuerrecht II, § 2 Rn. 10; *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 131 f.; *Geyler*, Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr I, [S. 1](#), 21 f., 25 ff.; *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, S. 84, 92, 132 f.; a.A. *F. Kirchhof*, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, S. 24 f., der die Termini -besteuerung und -belastung synonym verwendet; a.A. auch *Seer*, in: Tipke/Lang, § 6 Rn. 54, der abhängig von der Schuldneridentität von Doppelbesteuerung oder -belastung spricht.
 - ⁵ *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 130; *Crezelius*, Steuerrecht II, § 2 Rn. 10; *Crezelius*, BB 1979, 1342, 1342.
 - ⁶ *Geyler*, Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr I, S. 60.
 - ⁷ *Crezelius*, Steuerrecht II, § 2 Rn. 10; *Seer*, in: Tipke/Lang, § 6 Rn. 54; *Lang*, Systematisierung, S. 37, 41: »Doppelbesteuerung ist nichts anderes als die Idealkonkurrenz des Steuerrechts.«
 - ⁸ OECD-Kommentar zum OECD-MA, Einl. Ziff. 1; *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, Vor Art. 1 MA Rn. 2; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 12.2; *Vogel*, in: Vogel/Lehner, Einl. OECD-MA, Rn. 2 ff.; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts I, S. 65; *Kluge*, Das deutsche Internationale Steuerrecht, S. 10; *Lang*, Systematisierung, S. 36; *Geyler*, Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr I, S. 19 ff. mwN aus der älteren Literatur.
 - ⁹ *Crezelius*, Steuerrecht II, § 2 Rn. 10, 13; *Crezelius*, BB Special 10 zu BB 46/2007, 11; *P. Kirchhof*, DStR 1979, 275, 275; *P. Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 2 Rn. A 177, 178, der allerdings auf die Identität des Steuersubjekts und des Steuergegenstands verzichtet, ohne aber das den Steuerkumulationen gemeinsam innewohnende charakteristische Verbindungskriterium zu benennen.
 - ¹⁰ Entscheidend für die Zurordnung einer Steuer zu einer bestimmten Abgabengewalt ist die Gesetzgebungskompetenz für diese Steuer, nicht die Ertrags- oder Verwaltungshoheit (*Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 131; zweifelnd *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, Vor Art. 1 MA Rn. 2).
 - ¹¹ Vgl. *Kluge*, Das deutsche Internationale Steuerrecht, S. 9.
 - ¹² BVerfG, Beschl. v. 06.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 unter B.I.5.; BVerfG, Beschl. v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 unter B.III.1.a);

BVerfG, Beschl. v. 07.05.1963 – 2 BvL 8/61 u. 10/61, BVerfGE 16, 64 unter C.I.2.; BVerwG, Urt. v. 26.07.1979 – 7 C 53/77, NJW 1980, 796, 798; *Lang*, Systematisierung, S. 34 mwN; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 6 Rn. 36 f., 55; *Bayer/Müller*, BB 1978, 1, 4; *Tipke*, StRO I, S. 328 f., 580; *Biergans/Wasmer*, FR 1985, 57, 57; *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, S. 107 f., 110; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts I, S. 71; *Kluge*, Das deutsche Internationale Steuerrecht, S. 9; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 12.3; *Jesse*, Verschiedene Ebenen, S. 33 f. mwN; *Behrends*, Die Lehre vom Steuertatbestand in bezug auf die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, S. 81 f.; *Geyler*, Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr I, 62 ff. mwN aus dem älteren Schrifttum.

- ¹³ *Troll/Eisele*, § 10 Rn. 2.
- ¹⁴ §§ 1 ff. GrEStG (»Rechtsvorgänge«), §§ 1, 15 Abs. 1 TabakStG, §§ 1, 15 Abs. 1 KaffeeStG, §§ 1, 14 Abs. 1 BierStG, §§ 1, 5 Abs. 1 StromStG (Überführung von Tabakwaren, Kaffee oder Bier in den steuerrechtlich freien Verkehr bzw. Entnahme von Strom), § 1 KraftStG (»Halten von Fahrzeugen«), § 1 VersStG (»Zahlung des Versicherungsentgelts«), § 1 FeuerschutzStG (»Entgegennahme des Versicherungsentgelts«).
- ¹⁵ Jedes Einkommen wird früher oder später für Konsumzwecke verwendet, sodass die Umsatzsteuer – von wenigen Ausnahmen (einkommen- oder umsatzsteuerliche Befreiungen) abgesehen – zwangsläufig zur Einkommensteuer hinzutritt, *Tipke*, StRO I, S. 507.
- ¹⁶ Ebenso *P. Kirchhof* (in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 2 Rn. A 178; DStR 1979, 275, 275), der bei identischen Steuergegenständen von »normativ bedingter Konkurrenz«, bei verschiedenen Steuergegenständen von »individuell verursachter Konkurrenz« spricht.
- ¹⁷ Vgl. *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts I, S. 74; *Söhn*, StuW 1975, 1, 10; *G. Kirchhof*, Beihefter zu DStR 40/2009, 135, 137.
- ¹⁸ Ähnlich *Lang*, Systematisierung, S. 34: »Güternvorrat [...], aus dem die Steuer entnommen oder entrichtet wird.«
- ¹⁹ *Tipke*, StRO I, S. 97, 471, 500; *Tipke*, StRO II, S. 571, 580; dagegen früher noch a.A. *Tipke*, StuW 1975, 242, 246: Unterscheidung zwischen »Einkommen und Einkommensverwendung«.
- ²⁰ *Tipke*, StRO I, S. 500.
- ²¹ *Tipke*, StRO II, S. 572, 580, 981, 1048, 1106.
- ²² So aber noch *Kluckhohn*, StuW 1929, 373, 373, allerdings ohne Definition der Steuerquelle.
- ²³ Für den Bereich der Doppelbesteuerung verwendet diesen Begriff auch *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, § 1 Rn. 24, ohne ihn allerdings zu definieren. Ebenso *Crezelius*, BB Special 10 zu BB 46/2007, 12; ähnlich *Crezelius*, DStJG 22 (1999), 73, 75 (»Besteuerungssubstrat«), aber auch dort jeweils ohne Definition.

- 24 Die Überwälzung einer Steuer bedeutet, dass der Leistungserbringer die von ihm geschuldete Steuer auf seinen anvisierten Preis aufschlagen kann, ohne dass die Nachfrage nach dem Produkt (zumindest nicht kurzfristig) erheblich rückläufig wird (niedrige Preiselastizität). Das ist typischerweise der Fall, wenn die Abnehmer auf das Produkt angewiesen sind und nicht auf andere Produkte ausweichen können (z.B. Benzin und Diesel). In diesem Fall trägt der Leistungsabnehmer wirtschaftlich die Steuer, auch wenn sie vom Leistungserbringer geschuldet wird. Führt eine hohe Preissensibilität der Abnehmer hingegen dazu, dass der Leistungserbringer aufgrund der Steuerbelastung seinen Marktpreis senken muss, um im Relation zu anderen Konsumgütern oder Anbietern marktfähig zu bleiben (hohe Preiselastizität), trägt der Leistungserbringer im Ergebnis nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich die Steuer. In diesem Fall misslingt die Überwälzung vom Steuerschuldner auf den Konsumenten. In der Praxis wird eine Überwälzung bei prozentual niedrigen Zusatzsteuern auf geringwertige Verbrauchsgüter und bei notwendigen Gütern ohne Ausweichmöglichkeit in aller Regel gelingen, da hier üblicherweise eine niedrige Preiselastizität herrscht. Da die Nachfrage nach Tabakprodukten relativ unelastisch ist, dürfte die Abwälzung der Tabaksteuer im Normalfall auf den Verbraucher gelingen. Zur Steuerüberwälzung vgl. *Stiglitz/Schönfelder*, Finanzwissenschaft, S. 430 ff.; *Baßeler/Heinrich/Utecht*, Grundlagen und Probleme der Volkswirtschaft, S. 412 f.
- 25 *F. Kirchhof*, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, S. 24.
- 26 So *BVerfG*, Beschl. v. 06.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 unter B.I.5.b); *Drosdzol*, DStZ 1999, 831, 832 f.; *P. Kirchhof*, in: HStR, § 118 Rn. 239; *P. Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 2 Rn. A 181, A 184; *Jachmann*, StuW 1996, 97, 106.
- 27 Ebenso *P. Kirchhof*, in: HStR, § 118 Rn. 239.
- 28 *Lang*, Systematisierung, S. 38, 40; *Lang*, in: Tipke/Lang20, § 7 Rn. 42; nunmehr auch *Seer*, in: Tipke/Lang, § 6 Rn. 55.
- 29 *BVerfG*, Urt. v. 16.12.1997 – 2 BvR 1991/95 u. 2004/95, BVerfGE 98, 106 unter B.III.1.d); *BVerfG*, Beschl. v. 06.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 unter B.I.5.; *BVerfG*, Beschl. v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 unter B.III.1.d); *BVerfG*, Beschl. v. 04.06.1975 – 2 BvR 824/74, BVerfGE 40, 62 unter III.3.b); *BVerfG*, Beschl. v. 07.05.1963 – 2 BvL 8/61 u. 10/61, BVerfGE 16, 64 unter C.I.4.; *BVerfG*, Beschl. v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 unter B.II.1.b); sich dem anschließend *BVerwG*, Urt. v. 26.07.1979 – 7 C 53/77, NJW 1980, 796, 798; zustimmend, allerdings ohne Auseinandersetzung mit dem Begriff der Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit *Söhn*, StuW 1975, 1, 9.
- 30 Ausdrücklich z.B. *BVerfG*, Beschl. v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 unter B.II.1.b): »Diese Verschiedenheit der steuerbegründenden Tatbestände stellt nicht nur eine formale, äußerliche Abweichung der steuerlichen Anknüpfungsmerkmale dar. In ihr kommt vielmehr zum Ausdruck, daß die Schankerlaubnissteuer eine andere Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit

ausschöpft als die Gewerbesteuer und damit einen verschiedenen Steuergegenstand besteuert.«; *BVerfG*, Beschl. v. 06.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 unter B.I.5. (Einkommenserzielung/Einkommensverwendung); *BVerfG*, Urt. v. 16.12.1997 – 2 BvR 1991/95 u. 2004/95, BVerfGE 98, 106 unter B.III.1.d) (Umsatzeinheiten/Entgelt); *BVerfG*, Beschl. v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 unter B.III.1.b)-d) (Grundbesitzwert/allgemeine Leistungsfähigkeit); *BVerwG*, Urt. v. 26.07.1979 – 7 C 53/77, NJW 1980, 796, 798 (Bezug des Einkommens/Verwendung des bezogenen Einkommens).

- ³¹ *BVerfG*, Beschl. v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 unter B.II.1.b).
- ³² *BVerfG*, Beschl. v. 06.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325; *BVerwG*, Urt. v. 26.07.1979 – 7 C 53/77, NJW 1980, 796, 798.
- ³³ *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, Art. 105 Rn. 60.
- ³⁴ Dies belegt vor allem der Beschluss des *BVerfG* v. 04.06.1975 – 2 BvR 824/74, BVerfGE 40, 56 unter III.3.c), wonach die herkömmlichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern – unabhängig von den ansonsten anzuwendenden Prüfkriterien – als nicht mit bundesrechtlich geregelten Steuern gleichartig im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG gelten (neben der streitgegenständlichen Vergnügungsteuer z.B. auch die Getränkesteuer, vgl. *BVerfG*, Urt. v. 23.03.1977 – 2 BvR 812/74, BVerfGE 44, 216 unter B.II.3.).
- ³⁵ *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 6 Rn. 30.
- ³⁶ *Kluge*, *Das deutsche Internationale Steuerrecht*, S. 11.
- ³⁷ Im Ergebnis ebenso *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 6 Rn. 55; *P. Kirchhof*, DStR 1979, 275, 275; *P. Kirchhof*, DStJG 30 (2007), 1, 10, und *P. Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 2 Rn. A 177, der bei Subjektidentität von »Steuerkonkurrenz« und bei verschiedenen Steuersubjekten von »Steuerkollisionen« spricht.
- ³⁸ *Tipke*, StuW 1975, 242, 243, 245; *Spitaler*, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, S. 119.
- ³⁹ *Lang*, *Systematisierung*, S. 40; für das Doppelbesteuerungsrecht ebenso *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Vor Art. 1 MA Rn. 2; *Kluge*, *Das deutsche Internationale Steuerrecht*, S. 11; ähnlich *Söhn*, StuW 1975, 1, 9; a.A. *Spitaler*, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, S. 118 ff., 123.
- ⁴⁰ Ebenso *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 6 Rn. 55.
- ⁴¹ *Geyler*, *Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr I*, S. 1, 20 ff., 31 ff., 61, 174; gleiche Einteilung mit anderer Nomenklatur *P. Kirchhof*, DStR 1979, 275, 275 und *P. Kirchhof*, NJW 1987, 3217, 3223 (»Steuerkonkurrenz/Steuerkollision«) und *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 6 Rn. 54 (»Doppelbesteuerung/Doppelbelastung«); für das Doppelbesteuerungsrecht ebenso *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Vor Art. 1 MA Rn. 2 f.; *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, Einl. OECD-MA, Rn. 4; *Vogel*, DStZ 1997, 269, 276; *Haase*, *Internationales und Europäisches Steuerrecht*, § 1 Rn. 30 ff.
- ⁴² Ebenso *Crezelius*, BB 1979, 1342, 1342; *Crezelius*, FR 2005, 1223, 1224;

Huber/Reimer, DStR 2007, 2042, 2042; *Dautzenberg/Heyeres*, StuW 1992, 302, 303; *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 260; *Jesse*, Verschiedene Ebenen, S. 15; *Tipke*, StRO II, S. 874, 881; *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 132; *Crezelius*, DStJG 22 (1999), 73, 121; *Moench*, in: *Moench ErbStG*, Einf. 54; a.A. wohl *Klotz*, DStZ/A 1974, 347, 347; *Lang*, Redebeitrag in: DStJG 17 (1994), 192; zur Frage, weshalb dies dennoch gelegentlich als Doppelbelastung interpretiert wird, vgl. *Meincke*, DStJG 22 (1999), 39, 43 f.

⁴³ BVerfG, Urt. v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 unter A.I.1.; BVerfG, Beschl. v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 unter C.I.3.a); *Moench*, in: *Moench ErbStG*, Einf. Rn. 2; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 15 Rn. 2; *Seer*, GmbHR 2002, 873, 873 f.; *P. Kirchhof*, in: *HStR*, § 118 Rn. 258; *Ruppe*, in: *H/H/R*, Einf. ESt Rn. 411; *Tipke*, StRO II, S. 873 f.; *Crezelius*, DStR 2007, 415, 416; *Crezelius*, FR 2007, 613, 616; *Crezelius*, Erbschaft- und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht, S. 26; *Crezelius*, in: FS *Tipke* (1995), S. 403, 404 f.; *Meincke*, in: FS *Tipke* (1995), S. 391, 394; *Kipp*, ErbStG, S. 5 f.; *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 135.

⁴⁴ Vgl. *Meincke*, DStJG 22 (1999), 39, 43 f.; *Crezelius*, DStJG 17 (1994), 135, 189.

⁴⁵ *Meincke*, Einf. Rn. 2; *Gebel*, in: *Troll/Gebel/Jülicher*, Einf. Rn. 16 f.; *Moench*, in: *Moench ErbStG*, Einf. Rn. 55; *Ruppe*, in: *H/H/R*, Einf. ESt Rn. 412; *Levedag*, in: *H/H/R*, § 35b EStG Rn. 17 ff.; *Schallmoser*, in: *Blümich*, § 35b EStG Rn. 14 ff.; *Derlien*, in: *Littmann/Bitz/Pust*, § 35b Rn. 17 ff.; *Crezelius*, BB 1979, 1342, 1342; *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2044 ff.; *Herzig/Joisten/Vossel*, DB 2009, 584, 585 ff.; *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 261; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 981 f.; weitere Fälle bei *Crezelius*, DStJG 22 (1999), 73, 76 ff.; *Jesse*, Verschiedene Ebenen, S. 16 ff.

⁴⁶ *Klotz*, DStZ/A 1974, 347, 347; *Crezelius*, BB 1979, 1342, 1342.

⁴⁷ Zur Thesaurierungsrücklage *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2045; *Derlien*, in: *Littmann/Bitz/Pust*, § 35b Rn. 18.

⁴⁸ Nach der BFH-Rechtsprechung setzt der Erbe die einkommensteuerliche Position des Erblassers im Hinblick auf Anschaffungspreis und -zeitpunkt fort (*BFH*, Urt. v. 21.03.1969 – VI R 208/67, BStBl. II 1969, 520; *BFH*, Urt. v. 18.09.1964 – VI 300/63 U, BStBl. III 1964, 647; *Glenk*, in: *Blümich*, § 23 EStG Rn. 111; *Crezelius*, DStJG 22 (1999), 73, 87).

⁴⁹ *FG Münster*, Urt. v. 25.05.1994 – 1 K 1591/94 F, EFG 1994, 1037, 1038 (rkr); *Loschelder*, in: *Schmidt EStG*, § 12 Rn. 52; *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2044.

⁵⁰ *BFH*, Urt. v. 23.02.1994 – X R 123/92, BStBl. II 1994, 690 unter 2.b) und 3.a) mwN; *BFH*, Urt. v. 15.11.1957 – VI 79/55 U, BStBl. III 1958, 103; *Ruppe*, in: *H/H/R*, Einf. ESt Rn. 415; *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 150 f., 162 f.; *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2046; *Crezelius*, BB 1979, 1342, 1343.

⁵¹ Nach *BFH*, Urt. v. 14.03.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650; zu den Voraussetzungen einer trotz § 14 HeimG wirksamen letztwilligen Verfügung vgl.

BayObLG, Beschl. v. 24.11.1992 – 1Z BR 73/92, NJW 1993, 1143. Ähnlich *FG Nürnberg*, Urt. v. 10.03.2008 – 1 K 289/2007, DStRE 2009, 1062 (rkr), und *FG Nürnberg*, Urt. v. 29.07.2010 – 4 K 392/2009, EFG 2011, 361 (rkr), wo es um betrieblich veranlasste Spenden Dritter an eine GmbH ging.

- ⁵² Ein Erwerb von Todes wegen ist nur dann nicht erbschaftsteuerbar, wenn die Einsetzung einen bereits zu Lebzeiten bestehenden Anspruch lediglich deklaratorisch bestätigt (*BFH*, Urt. v. 24.10.1984 – II R 103/83, BStBl. II 1985, 137; *Meincke*, § 3 Rn. 10; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 3 Rn. 6, 53; *Moench*, in: *Moench ErbStG*, § 3 Rn. 3). Vgl. aber auch *FG Berlin*, Urt. v. 24.01.1984 – V 168/83, EFG 1984, 406.
- ⁵³ Siehe oben Fn. 43.
- ⁵⁴ Siehe oben S. 183; ebenso *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 154; zur Erbschaftsteuersubjektivität von Gesellschaften siehe die Ausführungen im 2. Teil (S. 123 ff.).
- ⁵⁵ *BFH*, Urt. v. 14.03.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650 unter II.1.a); *BFH*, Urt. v. 14.03.1989 – I R 83/85, BStBl. II 1989, 650 unter II.a); *BFH*, Urt. v. 22.07.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995 unter II.1.b)bb); *BFH*, Urt. v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210 unter 2; *BFH*, Urt. v. 21.11.1963 – IV 345/61 S, BStBl. III 1964, 183; *RFH*, Urt. v. 08.05.1935 – VI A 300/35, StuW 1935, 824; *Wied*, in: Blümich, § 4 EStG Rn. 533; *Weitemeyer*, Non Profit Law Yearbook 2009, 7, 9; a.A. zu Erwerben im Zusammenhang mit beendeten Arbeitsverhältnissen: *RFH*, Urt. v. 14.01.1931 – VI A 2284/30, RFHE 28, 62; *BFH*, Urt. v. 20.08.1965 – VI 156/64 U, BStBl. III 1965, 706; *BFH*, Urt. v. 24.10.1984 – II R 103/83, BStBl. II 1985, 137; *BFH*, Urt. v. 16.12.1998 – II R 38/97, BFH/NV 1999, 931.
- ⁵⁶ *BFH*, Urt. v. 27.05.1998 – X R 17/95, BStBl. II 1998, 618 unter II.2); *BFH*, Urt. v. 01.10.1993 – III R 32/92, BStBl. II 1994, 179 unter II.a); vgl. *Weitemeyer*, Non Profit Law Yearbook 2009, 7, 8 ff. zu Preisgeldern und Auszeichnungen.
- ⁵⁷ *BFH*, Urt. v. 14.03.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650 unter II.1.a); *BFH*, Urt. v. 06.09.1990 – IV R 125/89, BStBl. II 1990, 1028 unter 2; *BFH*, Urt. v. 14.03.1989 – I R 83/85, BStBl. II 1989, 650 unter II.a); *BFH*, Urt. v. 22.07.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995 unter II.1.b)bb); *FG Nürnberg*, Urt. v. 10.03.2008 – 1 K 289/2007, DStRE 2009, 1062 (rkr); *FG Nürnberg*, Urt. v. 29.07.2010 – 4 K 392/2009, EFG 2011, 361 (rkr); *RFH*, Urt. v. 09.10.1935 – VI A 84/35, RStBl. 1936, 139; vgl. auch *BFH*, Urt. v. 21.11.1963 – IV 345/61 S, BStBl. III 1964, 183; *BFH*, Urt. v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210; speziell zu Preisgeldern und Auszeichnungen vgl. *Weitemeyer*, Non Profit Law Yearbook 2009, 7 ff.
- ⁵⁸ Für schenkweise Zuwendungen so ausdrücklich *FG Nürnberg*, Urt. v. 29.07.2010 – 4 K 392/2009, EFG 2011, 361 (rkr); hingegen hat *BFH*, Urt. v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650 nicht ausdrücklich zur Zulässigkeit der Doppelbelastung durch Einkommen- und Erbschaftsteuer Stellung bezogen, sondern allein die Rechtmäßigkeit der Einkommensteuerfestsetzung geprüft; a.A. aber *RFH*, Urt. v.

8.11.1937 – VI 596/37, RStBl. 1938, 274, der bei einer betrieblich veranlassten Schenkung von einem Alternativverhältnis beider Steuern ausging und bei rechtskräftigem Erbschaftsteuerbescheid – dogmatisch fragwürdig – eine Anrechnung der gezahlten Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuerschuld befürwortete.

⁵⁹ Nach *BFH*, Urt. v. 24.03.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799.

⁶⁰ Zum Betriebsvermögen, das in der Steuerbilanz anzusetzen ist, rechnen nur Wirtschaftsgüter, die betrieblich veranlasst angeschafft, hergestellt oder eingelegt wurden (*BFH*, Urt. v. 11.11.1987 – I R 7/84, BStBl. II 1988, 424 unter II.1.a); *BFH*, Urt. v. 15.11.1978 – I R 57/76, BStBl. II 1979, 257 unter 1.b); *BFH*, Urt. v. 19.07.1984 – IV R 207/83, BStBl. II 1985, 6 unter 1.a) mwN; *Wied*, in: Blümich, § 4 EStG Rn. 340, 555). Ermittelt die Gesellschaft ihre Einkünfte durch Einnahme-Überschuss-Rechnung, gilt entsprechendes: Die nicht betrieblich veranlasste Erbschaft ist nicht als Einnahme in die Saldierung einzubeziehen (§ 8 Abs. 1 iVm § 4 Abs. 4 EStG; *Glenk*, in: Blümich, § 8 EStG Rn. 38).

⁶¹ So ausdrücklich *Schulte*, in: Erle/Sauter, § 8 Rn. 51.

⁶² *BFH*, Urt. v. 04.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123 unter II.2.; bestätigt durch *BFH*, Beschl. v. 06.07.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490 unter II.2.a); *BFH*, Urt. v. 17.11.2004 – I R 56/03, BFHE 208, 519 unter II.1.a); *BFH*, Urt. v. 22.08.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961 unter II.2.; zustimmend: *Roser*, in: Gosch, § 8 Rn. 69; *Rengers*, in: Blümich, § 8 KStG Rn. 63; *Lang*, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, § 8 Abs. 2 Rn. 31 f.; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 577; zustimmend und sogar auf sämtliche juristische Personen erweiternd *Frotscher*, in: Frotscher/Maas, § 8 KStG Rn. 22 und *Crezelius*, ZGR 1987, 1, 9; a.A. *Schwedhelm*, in: Streck, § 8 Rn. 53; *Hey*, in: Tipke/Lang, § 11 Rn. 45; *Tipke*, StRO II, S. 1180; *Hüttemann*, in: FS Raupach (2006), S. 495, 497 mwN, 514; *Schön*, in: FG Flume (1998), S. 265, 270 ff.; *Nippert*, Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaften im Körperschaftsteuerrecht, passim; vgl. auch *Weitemeyer*, in: FS Reuter (2010), S. 1201, 1206.

⁶³ *BFH*, Urt. v. 04.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123 unter II.2.a); *BFH*, Urt. v. 24.03.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799 unter II.B.3.; *BFH*, Urt. v. 21.02.1963 – I 47/60, HFR 1963, 214, 215; *Lang*, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, § 8 Abs. 2 Rn. 26, 35; a.A. *Frotscher*, in: Frotscher/Maas, § 8 KStG Rn. 23 ff., 37, wonach zwar sämtliche Vermögensgegenstände Betriebsvermögen und alle Ausgaben Betriebsausgaben sind, aber nur Einnahmen im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 1-7 EStG körperschaftsteuerbare Einkünfte darstellen; ähnlich *Pezzer*, StuW 1998, 76, 79 und *Seeger*, in: FS Wassermeyer (2005), S. 81, 85 f.; a.A. auch *Schwedhelm*, in: Streck, § 8 Rn. 48, und *Schulte*, in: Erle/Sauter, § 8 Rn. 47.

⁶⁴ *Groh*, in: GS Knobbe-Keuk (1997), S. 433, 444; a.A. *Hey*, in: Tipke/Lang, § 11 Rn. 45; *Schulte*, in: Erle/Sauter, § 8 Rn. 51.

⁶⁵ *BFH*, Beschl. v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 unter C.I.3.a); *Roser*, in: Gosch, § 8 Rn. 97; *Frotscher*, in: Frotscher/Maas, § 8 KStG Rn. 37.

- ⁶⁶ *BFH*, Urt. v. 23.02.2005 – I R 44/04, BStBl. II 2005, 522 unter II.3.a); *BFH*, Urt. v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624 unter II.1.; *BFH*, Urt. v. 09.03.1983 – I R 182/78, BStBl. II 1983, 744, unter 1.a) mwN; *BFH*, Beschl. v. 09.06.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 unter C.III.; *BFH*, Urt. v. 12.12.2000 – VIII R 22/92, BStBl. II 2001, 385 unter III.4.; *RFH*, Urt. v. 28.07.1936 – I A 83/36, RStBl. 1936, 951; *Wied*, in: Blümich, § 4 EStG Rn. 496; *Rengers*, in: Blümich, § 8 KStG Rn. 160 f., 155 mwN; *Roser*, in: Gosch, § 8 Rn. 88 ff.; *Schwedhelm*, in: Streck, § 8 Rn. 61 ff.
- ⁶⁷ *BFH*, Urt. v. 24.03.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799; *BFH*, Urt. v. 28.02.1956 – I 92/54 U, BStBl. III 1956, 154; *FG Köln*, Urt. v. 05.12.1995 – 13 K 4121/93, EFG 1997, 1136 (rkr); zustimmend *Haegle*, GmbHR 1970, 91, 96; *Thiel/Eversberg*, DStR 1993, 1881, 1884 ff.; *Frotscher*, in: Frotscher/Maas, § 8 KStG Rn. 26; *Schulte*, in: Erle/Sauter, § 8 Rn. 52; *Schwedhelm*, in: Streck, § 8 Rn. 57; *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 3 Rn. 426; *Meincke*, Einf. Rn. 2; *Rengers*, in: Blümich, § 8 KStG Rn. 900 »Erbschaft«.
- ⁶⁸ Kritisch insoweit auch *Groh*, in: GS Knobbe-Keuk (1997), S. 433, 441 f., 444, 450 f., der deshalb eine Erbeinsetzung der Mitgesellschafter annimmt, die die Zuwendung dann selbst einlegen. Tatsächlich fiel in diesem Fall lediglich Erbschaftsteuer bei den Mitgesellschaftern an, sodass es zu keiner Doppelbelastung käme. Wie bereits dargelegt (siehe oben S. 169) ist eine solche Auslegung aber nur dann mit dem Erblasserwillen vereinbar, wenn es dem Erblasser gerade nicht zwingend auf eine Übertragung in das Gesellschaftsvermögen ankommt.
- ⁶⁹ *Wied*, in: Blümich, § 4 EStG Rn. 426. Nach Auffassung des BFH sollen die Verbindlichkeiten des Erblassers in der Gesellschaftsbilanz zu passivieren sein und nicht etwa Anschaffungskosten auf das geerbte, zu aktivierende Aktivvermögen darstellen (*BFH*, Urt. v. 24.03.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799 unter II.B.4.; ebenso *FG Köln*, Urt. v. 05.12.1995 – 13 K 4121/93, EFG 1997, 1136 (rkr)). Nach *Thiel/Eversberg*, DStR 1993, 1881, 1884 sind bei der Erbeinsetzung nicht die einzelnen Wirtschaftsgüter und somit auch nicht die Verbindlichkeiten als solche als eingelegt anzusehen, sondern schlicht das Nettovermögen (d.h. Wirtschaftsgüter abzüglich Verbindlichkeiten).
- ⁷⁰ Zur funktionalen Auslegung des Einlagebegriffs vgl. *Wied*, in: Blümich, § 4 EStG Rn. 496 f., 440 ff.
- ⁷¹ Vgl. *BFH*, Urt. v. 17.04.1996 – II R 16/93, BStBl. II 1996, 454.
- ⁷² Siehe oben Fn. 66.
- ⁷³ *BFH*, Urt. v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301 unter II.A.1.a) mwN; *Rengers*, in: Blümich, § 8 KStG Rn. 140 ff.; *Gosch/Roser*, in: Gosch, § 8 Rn. 95, 227.
- ⁷⁴ *BFH*, Urt. v. 25.10.1963 – I 325/61 S, BStBl. III 1964, 17.
- ⁷⁵ Für die Erbeinsetzung durch Nahestehende ebenso *Rengers*, in: Blümich, § 8 KStG Rn. 900 »Erbschaft«; für die Schenkung an eine GmbH durch eine nahestehende Person ebenso *RFH*, Urt. v. 28.07.1936 – I A 83/36, RStBl. 1936, 951.

- 76 So auch *Rengers*, in: Blümich, § 8 KStG Rn. 900 »Erbschaft«; *Thiel/Eversberg*, DStR 1993, 1881, 1887; *DB*, Anm. z. *BFH*, Urt. v. 24.03.1993 – I R 131/90, DStR 1993, 1221; *Prinz*, StBJb 1997/98, 97, 105; *Groh*, in: GS Knobbe-Keuk (1997), S. 433, 444; *Schwedhelm*, in: Streck, § 8 Rn. 57; *Flies*, StBp 1997, 121, 125; *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 3 Rn. 426. Ebenso *FG Nürnberg*, Urt. v. 10.03.2008 – 1 K 289/2007, DStRE 2009, 1062 (rkr), das Spenden an eine nicht gemeinnützig anerkannte GmbH, die zuvor der Schenkungsteuer unterworfen worden waren, mangels Gesellschafterstellung der Spender nicht als körperschaftsteuerneutrale Einlage behandelte, sodass es zu einer Doppelbelastung mit Schenkung- und Körperschaftsteuer kam. Im Ergebnis so auch *BFH*, Urt. v. 21.02.1963 – I 47/60, HFR 1963, 214, der den Erlass einer Darlehensforderung durch einen Dritten als Betriebseinnahme der GmbH qualifizierte, ohne aber auf die Frage einer möglichen Einlage durch Nahestehende einzugehen. Für eine Anwendung der Einlagegrundsätze auf Nichtgesellschafter sprechen sich in Doppelbelastungskonstellationen hingegen aus: *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2043, 2047; *Wassermeyer*, Redebeitrag in: DStJG 22 (1999), 165; *Crezelius*, DStJG 22 (1999), 73, 120; wohl auch *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 141, wohl auch *Frotscher*, in: Frotscher/Maas, § 8 KStG Rn. 69a. Ein fiktives Dreiecksverhältnis (Erblasser an Mitgesellschafter, Einlage der Mitgesellschafter in Gesellschaft) unterstellen *Groh*, in: GS Knobbe-Keuk (1997), S. 433, 444 und (für Personengesellschaften) *Crezelius*, FR 2007, 613, 623.
- 77 Ebenso *RFH*, Urt. v. 25.06.1930 – VI A 916/30, RStBl. 1930, 618, 619; *Niedersächsisches FG*, Urt. v. 29.05.2008 – 11 K 69/06, EFG 2009, 346; *Crezelius*, BB 1979, 1342, 1345; *Tipke*, StRO II, S. 882; *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 158; *Klotz*, DStZ/A 1974, 347, 348; ähnlich *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, § 6 Rn. 7, S. 161; a.A. *Crezelius*, BB Special 10 zu BB 46/2007, 16 f.
- 78 Ähnlich *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2042, 2048, die Doppelbelastungen, die nicht durch eine Steuernachholung bedingt sind, »frontale« Doppelbelastungen nennen.
- 79 Hatte der Erblasser die Forderung hingegen bereits selbst eingezogen oder sein Einkommen statt durch Einnahme-Überschuss-Rechnung (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 bzw. § 4 Abs. 3 EStG) durch Bilanzierung gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt, ist der Einkünftebestand noch vom Erblasser verwirklicht worden. Es handelt sich bei der darauf entfallenden Einkommensteuer um eine Steuerschuld des Erblassers, die mit ihrer Entstehung zum Ablauf des Veranlagungszeitraums nach § 45 AO auf den Erben übergeht.
- 80 *BFH*, Urt. v. 17.02.2010 – II R 23/09, BStBl. II 2010, 641 unter II.2.; *BFH*, Urt. v. 10.03.1988 – IV R 226/85, BStBl. II 1988, 832 unter II; *BFH*, Urt. v. 05.07.1978 – II R 64/73, BStBl. II 1979, 23; *BFH*, Beschl. v. 06.12.1989 – II B 70/89, BFH/NV 1990, 643 unter II.1.; *BFH*, Urt. v. 11.01.1961 – II 272/58 U, BStBl. III 1961, 162; *BFH*, Urt. v. 06.07.1956 – III 33/56 S, BStBl. III 1956, 253; *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 10 Rn. 139 mwN; *Crezelius*, BB 1979, 1342, 1343 mwN,

- 1345; *Klotz*, DStZ/A 1974, 347, 348; kritisch *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 152; *Meincke*, in: FS Tipke (1995), S. 391, 400 f.; *Meincke*, § 10 Rn. 32.
- ⁸¹ *BFH*, Urt. v. 09.08.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27 unter 4.; *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207 unter II.2. mwN; *BFH*, Urt. v. 23.02.1994 – X R 123/92, BStBl. II 1994, 690 unter 1.; *BFH*, Urt. v. 07.12.1990 – X R 72/89, BStBl. II 1991, 350 unter II.5.; *Ruppe*, in: H/H/R, Einf. ESt Rn. 415 mwN; *Levedag*, in: H/H/R, § 35b EStG Rn. 3; *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2043 f.
- ⁸² Die Bereicherung ist allenfalls temporär vorhanden, nämlich vom Zeitpunkt der Einziehung der Forderung bzw. Realisierung der stillen Reserven bis zur Zahlung der darauf entfallenden Ertragsteuer.
- ⁸³ *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2044.
- ⁸⁴ *Geck*, in: Kapp/Ebeling, Einl. Rn. 19; *Crezelius*, BB 1979, 1342, 1344 f.; *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 161; a.A. *FG München*, Urt. v. 18.02.2009 – 4 K 1131/07, EFG 2009, 946 unter II.2.c)aa) (rkr); vgl. hierzu die Lösungsvorschläge bei *Knobbe-Keuk*, DB 1973, 634, 636 f. und *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 983 (Berichtigung der Erbschaftsteuerveranlagung durch Abzug der festgesetzten Einkommensteuer bei der Erbschaftsteuer gemäß § 6 Abs. 2 BewG; dagegen aber *BFH*, Beschl. v. 06.12.1989 – II B 70/89, BFH/NV 1990, 643 unter II.1.) und *Seer*, GmbHR 2002, 873, 879 (bei stillen Reserven Aufstockung der ertragsteuerlichen Bilanzwerte auf den Verkehrswert beim Erben, sog. »step-up«); zusammenfassend *Levedag*, in: H/H/R, § 35b EStG Rn. 3; *Röder*, ZEV 2008, 169; *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 160 f.; *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2048; vgl. auch § 6 des vom ehemaligen Bundesverfassungsrichter PAUL KIRCHHOF als Reformvorschlag vorgestellte Bundessteuergesetzbuch: »(1) Einkünfte, die beim Erblasser noch nicht besteuert worden sind, unterliegen beim Erben der Einkommensteuer, soweit dieser sie vereinnahmt. Der Erbe kann diese Einkommensteuer von seiner erbschaftsteuerlichen Bereicherung abziehen. (2) Veräußert der Erbe innerhalb von zwei Jahren nach dem Erwerb eine Erwerbsgrundlage, Anteile an einer steuerjuristischen Person oder ein Grundstück, kann er die für den Veräußerungsgewinn festgesetzte Einkommensteuer von seiner erbschaftsteuerlichen Bereicherung abziehen. Das gleiche gilt für die Schenkungsteuer.« (*P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, § 6 Rn. 4 ff., S. 160 ff.).
- ⁸⁵ *Meincke*, § 10 Rn. 6, § 1 Rn. 4; *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 11 Rn. 10 f.; vgl. auch *BFH*, Urt. v. 25.02.1981 – II R 114/78, BStBl. II 1981, 411.
- ⁸⁶ *BFH*, Urt. v. 14.11.2007 – II R 3/06, BFH/NV 2008, 574 unter II.2.a); *BFH*, Urt. v. 27.06.2007 – II R 30/05, BStBl. II 2007, 651 unter II.3.a); *BFH*, Urt. v. 24.03.1999 – II R 34/97, DStRE 1999, 717 unter II.1.; *BFH*, Urt. v. 15.01.2003 – II R 23/01, BStBl. II 2003, 267 unter II.1.; *Niedersächsisches FG*, Urt. v. 23.02.2011 – 3 K 332/10, EFG 2011, 1342 (aufgehoben durch *BFH*, Urt. v. 04.07.2012 – II R 15/11, BStBl. II 2012, 790).
- ⁸⁷ *BFH*, Urt. v. 04.07.2012 – II R 15/11, BStBl. II 2012, 790; zuvor bereits *FG Düsseldorf*, Urt. v. 02.11.2011 – 4 K 2263/11, EFG 2012, 259; zustimmend

Crezelius, Anm. z. *BFH*, Urt. v. 04.07.2012 – II R 15/11, ZEV 2012, 504; *Milatz/Knepel*, DStR 2012, 2527, 2528; zuvor bereits die alte Rechtsprechung ablehnend *Zimmermann*, Anm. z. *FG Niedersachsen*, Urt. v. 23.02.2011 – 3 K 220/10, EFG 2011, 1343, 1345; *Gebel*, in: *Troll/Gebel/Jülicher*, § 10 Rn. 140; *Meincke*, § 10 Rn. 32; *Geck*, in: *Kapp/Ebeling*, § 10 Rn. 82; *Scholl/Riedel*, DB 2012, 1236, 1237; *Kämper/Milatz*, ZEV 2011, 70, 72; die entgegenstehende Verwaltungsanweisung in R E 10.8 Abs. 3 S. 2 ErbStR wird nicht mehr angewendet (vgl. *OFD Niedersachsen*, Verfügung v. 26.10.2012 – S 3810-89-35 1, DStR 2012, 2440; *FM Baden-Württemberg*, Erlass v. 18.01.2010 – 3-3810/28, ZEV 2010, 107).

⁸⁸ Vgl. BT-Drs. 7/2180, S. 21 zum wortgleichen, bis 1998 geltenden Vorläufer § 35 EStG a.F.: »Bestimmte erbschaftsteuerliche Erwerbe führen beim Erwerber im Jahr des Erwerbs oder in den Folgejahren zu Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Sie sind sowohl mit Erbschaftsteuer als auch mit Einkommensteuer belastet. Diese Doppelbelastung kann zum Beispiel beim Erwerb einer Honorarforderung aus einer freiberuflichen Tätigkeit des Erblassers eintreten, wenn die Honorarforderung erst bei ihrem Eingang beim Erben einkommensteuerlich erfasst wird. Der Ausschuß hält es nicht für gerechtfertigt, die Doppelbelastung in diesen Fällen in vollem Umfang zu beseitigen, denn es entspricht dem Nebeneinander von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, daß ein aus versteuertem Einkommen gebildetes Vermögen beim Übergang von Todes wegen oder bei der Schenkung auch mit Erbschaftsteuer belastet wird. Andererseits ergeben sich jedoch auch aus dem Umstand, daß die bei bestimmten Erwerben später entstehende Einkommensteuerschuld bei der Erbschaftsteuer wegen des für ihre Erhebung maßgebenden Stichtagsprinzips nicht berücksichtigt werden kann, besondere Härten, die einer Milderung bedürfen.«; *Crezelius*, DStJG 22 (1999), 73, 80; zu den Fallgruppen siehe oben S. 188 ff.

⁸⁹ *Kulosa*, in: *Schmidt EStG*, § 35b Rn. 21; *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2044; *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 149; *Lang*, StuW 1974, 293, 317.

⁹⁰ So zum wortgleichen § 35 EStG a.F. *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207 unter II.4.; *Derlien*, in: *Littmann/Bitz/Pust*, § 35b Rn. 11; *Schallmoser*, in: *Blümich*, § 35b EStG Rn. 7; *Herzig/Joisten/Vossel*, DB 2009, 584, 585; § 35b EStG ist auch nicht in R 35 Abs. 1 KStR aufgeführt; a.A. *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 150, der für eine entsprechende Anwendung im Körperschaftsteuerrecht plädiert.

⁹¹ Siehe oben Beispielsfall 6 (S. 190) und Beispielsfall 9 (S. 196).

⁹² BT-Drs. 7/2180, S. 21 zu § 35 EStG a.F. (siehe oben Fn. 88).

⁹³ Eine Neutralisierung der Einkommensteuer im Falle einer Betriebsveräußerung bewirkte beispielsweise der bis 1975 geltende § 16 Abs. 5 EStG 1934 (RGBl. I 1934, 1005), wonach auf Antrag »die Einkommensteuer von Veräußerungsgewinnen [...] ermäßigt oder erlassen [wurde], wenn der Steuerpflichtige den veräußerten Betrieb oder Teilbetrieb oder den veräußerten Anteil am Betriebsvermögen innerhalb der letzten drei [später: fünf] Jahre vor der

Veräußerung erworben und infolge des Erwerbs Erbschaftsteuer entrichtet hat«. Die Regelung galt ab 1965 für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und selbständiger Arbeit entsprechend (§§ 14 S. 2, 18 Abs. 3 EStG a.F.).

- ⁹⁴ BVerfG, Beschl. v. 08.06.1988 – 2 BvL 9/85 u.a., BVerfGE 78, 249 unter C.I.1.a); BVerfG, Beschl. v. 31.05.1990 – 2 BvL 12/88 u.a., BVerfGE 82, 159 unter B.I.2.; Isensee, in: FS Ipsen (1977), S. 409, 414; Birk, Steuerrecht, Rn. 70; Friauf, DStJG 12 (1989), 3, 3 f.; zum Steuerstaatsprinzip vgl. auch Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 129 ff.
- ⁹⁵ Tipke, StRO I, S. 2, 229 f.; Tipke, StRO II, S. 578; vgl. auch Steichen, in: FS Tipke (1995), S. 365, 374 ff.
- ⁹⁶ Bundessteuern: Alkopopsteuer (AlkopopStG), Biersteuer (BierStG), Branntweinsteuer (Branntw-MonG), Einkommensteuer (EStG), Energiesteuer (EnergieStG), Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbStG), Feuerschutzsteuer (FeuerschStG), Gewerbesteuer (GewStG), Grunderwerbsteuer (GrEStG), Grundsteuer (GrStG), Kaffeesteuer (KaffeeStG), Körperschaftsteuer (KStG), Kraftfahrzeugsteuer (KraftStG), Rennwett- und Lotteriesteuer (RennwLottG), Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer (SchaumwZwStG), Solidaritätszuschlag (SolZG), Stromsteuer (StromStG), Tabaksteuer (TabStG), Umsatzsteuer (UStG), Vermögensteuer (VStG, derzeit nicht mehr erhoben), Versicherungssteuer (VersStG); Landes- und Gemeindesteuern u.a.: Getränkesteuer, Hundesteuer, Jagd- und Fischereisteuer, Schankerlaubnissteuer, Spielbankabgabe, diverse Vergnügungssteuern, Verpackungssteuer, Zweitwohnungssteuer. Außerhalb dieser Reihe steht die Kirchensteuer, die Religionsgemeinschaften im Sinne von Art. 140 GG iVm Art. 137 WRV von ihren Mitgliedern erheben und die durch die Länder auf Grundlage ihrer jeweiligen KirchStG eingezogen wird.
- ⁹⁷ BVerfG, Beschl. v. 05.02.2002 – 2 BvR 305/93 u.a., BVerfGE 105, 17 unter C.II.2.b); BVerfG, Beschl. v. 06.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 unter B.2.; BVerfG, Beschl. v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 unter B.III.1.; BVerfG, Urt. v. 10.02.1987 – 1 BvL 18/81, BVerfGE 74, 182 unter C.I.; sich dem anschließend BFH, Urt. v. 28.03.2006 – VII R 38/04, BFHE 213, 155 unter II.3.d)bb).
- ⁹⁸ Die Vermögensteuer darf seit dem Veranlagungszeitraum 1997 wegen Verstoßes gegen Art. 3 GG nicht mehr erhoben werden (BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 unter C.III.3.). Der Gesetzgeber hat das VStG bis heute weder entsprechend den verfassungsrechtlichen Anforderungen neu geregelt noch das Gesetz formell aufgehoben. Das VStG gilt somit formell fort, ist aber faktisch aufgehoben und somit »totes« Recht.
- ⁹⁹ BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 unter C.II.1.b); BVerfG, Beschl. v. 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 unter C.I.1.b); BVerfG, Urt. v. 13.05.1969 – 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1 unter B.I.1.
- ¹⁰⁰ P. Kirchhof, NJW 1987, 3217, 3223; P. Kirchhof, DStR 1979, 275, 275; Mellinshoff, DStJG 22 (1999), 127, 134; Lang, Systematisierung, S. 42;

- Kluckhohn*, *StuW* 1929, 373, 378, 389; *Huber/Reimer*, *DStR* 2007, 2042, 2046; *Geyler*, *Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr I*, S. 189; *F. Kirchhof*, *Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten*, S. 25, 30; *Wernsmann*, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, S. 320; zum Nebeneinander von Erbschaftsteuer und anderen Steuern vgl. *Moench*, in: *Moench ErbStG*, Einf. 53.
- ¹⁰¹ *F. Kirchhof*, *Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten*, S. 25; *P. Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 2 Rn. A 190; *Kluckhohn*, *StuW* 1929, 373, 378, 389.
- ¹⁰² *Tipke*, *StRO I*, S. 298 ff.; *Tipke*, *StRO II*, S. 576 ff., 586; so aber z.B. *Wernsmann*, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, S. 320.
- ¹⁰³ *BT-Drs. 7/1470*, S. 211 f.; *Tipke*, *StRO I*, S. 480 f.; *Lang*, *Bemessungsgrundlage*, S. 97; *Birk*, *Steuerrecht*, Rn. 33; *F. Kirchhof*, *Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten*, S. 22.
- ¹⁰⁴ *Tipke*, *StRO I*, S. 484.
- ¹⁰⁵ *BVerfG*, *Urt. v. 03.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a.*, *BVerfGE* 61, 319, unter C.I.2. mwN; *BVerfG*, *Beschl. v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82*, *BVerfGE* 68, 287 unter C.II.4.; *BVerfG*, *Beschl. v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02*, *BVerfGE* 117, 1 unter C.I.2.a); *P. Kirchhof*, in: *HStR*, § 118 Rn. 183; *Lang*, *Bemessungsgrundlage*, S. 97 mwN.
- ¹⁰⁶ Art. 134 WRV lautete: »Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.«
- ¹⁰⁷ *BVerfG*, *Urt. v. 03.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a.*, *BVerfGE* 61, 319 unter C.I.2. mwN; *BVerfG*, *Beschl. v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82*, *BVerfGE* 68, 287 unter C.II.4.; *BVerfG*, *Beschl. v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02*, *BVerfGE* 117, 1 unter C.I.2.a).
- ¹⁰⁸ *Birk*, *Steuerrecht*, Rn. 70 ff.; *Lang*, *Bemessungsgrundlage*, S. 104, 110; *Tipke*, *StRO I*, S. 501; *Tipke*, *StRO II*, S. 980 f.; *P. Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 2 Rn. A 180; *P. Kirchhof*, *NJW* 1987, 3217, 3225; *P. Kirchhof*, in: *HStR*, § 118 Rn. 185 ff., 231 ff.; *Mellinghoff*, *DStJG* 22 (1999), 127, 135.
- ¹⁰⁹ *Lang*, *Bemessungsgrundlage*, S. 104
- ¹¹⁰ *Tipke*, *StRO II*, S. 986 ff.; *Tipke*, *StuW* 1992, 103, 111 f.; *Lang*, *Bemessungsgrundlage*, S. 108.
- ¹¹¹ Nach Schätzung des Bundesministeriums der Finanzen wird das Umsatzsteueraufkommen 2013 etwa 35% der Gesamteinnahmen des Bundes in Höhe von € 302 Mrd. ausmachen, die Einkommensteuer hingegen 27% (BMF Finanzbericht 2013, S. 59).
- ¹¹² Der Umsatzsteuer kann nicht entgegen gehalten werden, sie verstoße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Höhe des Konsums indiziert im Regelfall, wie leistungsfähig eine Person ist. Dass auch ein Bettler sie zahlen muss, steht dem nicht entgegen. Es muss unterschieden werden zwischen dem von der Umsatzsteuer vermuteten Zusammenhang von Konsumverhalten und persönlicher

Finanzkraft einerseits und der Nichtberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Steuerträgers andererseits. Dass die Umsatzsteuer aus Gründen der Steuervereinfachung keine mit der Einkommensteuer vergleichbaren Freibeträge kennt und auch keine Umsatzsteuervergütung in Höhe des Existenzminimums vorsieht (vgl. hierzu *Tipke*, StRO II, S. 1003 f.), mag ein »Konstruktionsfehler« des geltenden Umsatzsteuergesetzes sein, den man kritisieren kann. Er ändert aber nichts an der Tatsache, dass jemand, der überdurchschnittlich viel konsumiert, normalerweise auch überdurchschnittlich leistungsfähig ist. Ebenso *Tipke*, StRO II, S. 981, 1022; *Tipke*, StuW 1992, 103, 110 f.; *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 109; *P. Kirchhof*, DStR 2008, 1, 1; *F. Kirchhof*, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, S. 22; kritisch zur Nichtberücksichtigung des Existenzminimums *Tipke*, StuW 1975, 242, 247; *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 111; *P. Kirchhof*, in: HStR, § 118 Rn. 193, 241, 247.

- 113 *Tipke*, StRO II, S. 1057 ff; *P. Kirchhof*, in: HStR, § 118 Rn. 25; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, § 3 Rn. 21, 131 ff.; zur Zulässigkeit wirtschaftslenkender Steuergesetzgebung vgl. *BVerfG*, Beschl. v. 02.10.1973 – 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, 66 unter II.2.b) mwN; *BVerfG*, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 unter C.I.2.a).
- 114 *Tipke*, StRO II, S. 1058, 1076 f.; *F. Kirchhof*, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, S. 26 f., 28 f. Die gesundheitspolitische Rechtfertigung der Alkoholsteuern krankt freilich daran, dass sie nicht flächendeckend auf sämtliche alkoholischen Getränke erhoben werden. So existiert beispielsweise keine Weinsteuer, obgleich ein exzessiver Weinkonsum nicht im Verdacht steht, gesundheitsfördernd zu sein (zu diesen Widersprüchen und ihrer historischen Begründung vgl. *Tipke*, StRO II, S. 1058 ff.).
- 115 *Tipke*, StRO II, S. 1093, 1097.
- 116 *P. Kirchhof*, in: HStR, § 118 Rn. 82; *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2047.
- 117 *BVerfG*, Urt. v. 03.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319 unter C.I.2. mwN; *BVerfG*, Beschl. v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 unter C.II.4.; *BVerfG*, Beschl. v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 unter C.I.2.a).
- 118 *BVerfG*, Beschl. v. 04.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 unter C.I.1.b); *BVerfG*, Beschl. v. 29.05.1990 – 1 BvL 20 u.a., BVerfGE 82, 60 unter C.III.3.c)bb); *Pahlke*, in: *Pahlke/Koenig*, § 3 Rn. 75.
- 119 *BVerfG*, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 unter C.I.1.c); *BVerfG*, Beschl. v. 21.07.2010 – 1 BvR 611/07 u.a., BVerfGE 126, 400 unter B.I.2.a); *BVerfG*, Beschl. v. 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 unter C.I.2.
- 120 *BVerfG*, Beschl. v. 06.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 unter B.II.; *BVerfG*, Beschl. v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 unter B.IV.1.; *BVerfG*, Beschl. v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 unter B.III.1.; *BFH*, Urt. v. 28.03.2006 – VII R 38/04, BFHE 213, 155 unter II.3.d)bb).

- ¹²¹ BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 unter C.I.2.b); BVerfG, Beschl. v. 06.07.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 unter C.I.2.b).
- ¹²² Hey, in: Tipke/Lang, § 3 Rn. 133; Wernsmann, in: H/H/Sp, § 4 Rn. 448; Weber-Grellet, NJW 2001, 3657, 3661; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 232 ff.
- ¹²³ BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 unter C.I.2.b); BVerfG, Urt. v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 unter C.II.1.; BVerfG, Beschl. v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 unter C.II.3.e).
- ¹²⁴ BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., NJW 2009, 48 unter C.I.2.b)bb); BVerfG, Beschl. v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 unter C.I.2.a); BVerfG, Beschl. v. 16.03.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 unter C.I.2.b); BVerfG, Urt. v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 unter C.I.2.; BVerfG, Urt. v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57 u.a., BVerfGE 21, 12 unter B.II.1.
- ¹²⁵ BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 unter C.I.2.b)cc); BVerfG, Beschl. v. 06.07.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 unter C.I.2.b); Wernsmann, in: H/H/Sp, § 4 Rn. 447 mwN.
- ¹²⁶ P. Kirchhof, in: HStR, § 118 Rn. 132; Huber/Reimer, DStR 2007, 2042, 2047.
- ¹²⁷ BVerfG, Urt. v. 05.03.1968 – 1 BvR 579/67, BVerfGE 23, 133 unter II.4.; Grzeszick, in: Maunz/Dürig, Art. 20 Rn. 107; Lang, Bemessungsgrundlage, S. 144 Fn. 509 mwN.
- ¹²⁸ Grzeszick, in: Maunz/Dürig, Art. 20 Rn. 110 ff.; Hey, in: Tipke/Lang, § 3 Rn. 180 ff.; Ruppe, in: H/H/R, Einf. ESt Anm. 546; Seer, FR 1999, 1280, 1285; Lang, Bemessungsgrundlage, S. 145.
- ¹²⁹ BVerfG, Beschl. v. 09.03.1994 – 2 BvL 43/92 u.a., BVerfGE 90, 145 unter C.I.1.; BVerfG, Beschl. v. 20.06.1984 – 1 BvR 1494/78, BVerfGE 67, 157 unter C.II.3.; Grzeszick, in: Maunz/Dürig, Art. 20 Rn. 117.
- ¹³⁰ Zwar enthält Art. 106 Abs. 3 S. 4 Nr. 2 GG seinem Wortlaut nach kein ausdrückliches allgemeines Verbot vor Überbelastungen der Steuerpflichtigen, sondern verpflichtet den Gesetzgeber lediglich, bei der Festlegung der Verteilung des Umsatzsteueraufkommens zwischen Bund und Ländern Überbelastungen zu vermeiden. Zu Recht erblickt Seer, FR 1999, 1280, 1285 in Art. 106 Abs. 3 S. 4 Nr. 2 GG allerdings ein allgemeingültiges steuerrechtliches Übermaßverbot. Wenn eine Überbelastung bereits im Rahmen der innerstaatlichen Steueraufteilung zu vermeiden sei, müsse dies erst recht für die »normale« Steuererhebung und -festsetzung gelten. Ähnlich BVerfG, Beschl. v. 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 unter C.II.2.b), das Art. 106 Abs. 3 S. 4 Nr. 2 GG insoweit lediglich als deklaratorische Ausprägung des allgemeinen verfassungsgerechten Grundsatzes des Verbots steuerlicher Überbelastungen deutet.
- ¹³¹ BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 unter C.II.1.b); Mellinghoff, DStJG 22 (1999), 127, 130; P. Kirchhof, in: HStR, § 118 Rn. 132; P. Kirchhof, NJW 1987, 3217, 3223; G. Kirchhof, Grundrechte und Wirklichkeit, S. 27 ff.; G. Kirchhof, NJW 2006, 732, 732; G. Kirchhof, Beihefter zu DStR 40/2009,

135, 136 f.

- ¹³² BVerfG, Beschl. v. 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 unter C.II.2.b); *Tipke*, StRO I, S. 417; *Di Fabio*, JZ 2007, 749, 749; *G. Kirchhof*, Beihefter zu DStR 40/2009, 135, 138; ähnlich *F. Kirchhof*, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, S. 30.
- ¹³³ Vgl. auch die geschichtlichen Darstellungen bei *P. Kirchhof*, in: HStR, § 118 Rn. 117 ff.; *Seer*, DStJG 23 (2000), 87, 96 ff.; *Tipke*, StRO I, S. 438 ff.; *Di Fabio*, JZ 2007, 749, 751 f.; *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 156 f.; *Butzer*, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, S. 32 ff.
- ¹³⁴ BVerfG, Urt. v. 20.07.1954 – 1 BvR 459/52, BVerfGE 4, 7 unter D.4.; *Papier*, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rn. 165 mwN; kritisch v. *Arnim*, VVDStRL 39 (1981), 286, 299 ff.
- ¹³⁵ BVerfG, Urt. v. 20.07.1954 – 1 BvR 459/52, BVerfGE 4, 7 unter D.3.; BVerfG, Beschl. v. 08.04.1987 – 2 BvR 909/82 u.a., BVerfGE 75, 108 unter C.III.3.a).
- ¹³⁶ BVerfG, Urt. v. 29.07.1959 – 1 BvR 394/58, BVerfGE 10, 89 unter C.IV.7.
- ¹³⁷ BVerfG, Urt. v. 24.07.1962 – 2 BvL 15/61 und 2 BvL 16/61, BVerfGE 14, 221 unter B.II.5.a); BVerfG, Urt. v. 14.05.1968 – 2 BvR 544/63, BVerfGE 23, 288 unter C.III. Der in dieser Rechtsprechung enthaltene Widerspruch, dass damit der Schutzbereich eines Grundrechts abhängig von der Intensität der Beeinträchtigung betroffen ist, obwohl im Hinblick auf den Schutzbereich üblicherweise nicht nach der Eingriffsintensität differenziert wird, wurde von zahlreichen Autoren kritisiert (*Tipke*, StRO I, S. 443 mwN, 449; *Seer*, FR 1999, 1280, 1283 und *Seer*, DStJG 23 (2000), 87, 98 f.). Allerdings ist die Rechtsprechung dann folgerichtig, wenn man als Eingriff nicht den »erdrosselnden« Vermögensentzug als solchen, sondern den verhaltensbeeinflussenden, faktisch prohibitiven steuerlichen Druck, das steuerbegründende Verhalten nicht auszuüben, sieht (*Wernsmann*, in: Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, S. 169 f.). So führt eine prohibitiv hohe Steuer auf Kampfhunde bspw. dazu, dass der Steuerpflichtige keinen Kampfhund erwirbt bzw. das Eigentum an diesem aufgibt, was einen Eingriff in Art. 14 GG darstellt. Eine erdrosselnde Steuer auf eine Erwerbstätigkeit würde entsprechend zu einem Eingriff in Art. 12 GG führen.
- ¹³⁸ BVerfG, Beschl. v. 03.07.1985 – 1 BvL 55/81, BVerfGE 70, 219 unter B.II.2.; BVerfG, Beschl. v. 31.05.1990 – 2 BvL 12/88 u.a., BVerfGE 82, 159 unter B.III.1.; BVerfG, Beschl. v. 09.03.1971 – 2 BvR 326/69 u.a., BVerfGE 30, 250 unter C.III.4.; sich dem anschließend *BFH*, Urt. v. 14.05.1974 – VIII R 95/72, BFHE 112, 546 unter B.II.3.; *Papier*, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rn. 165 mwN.
- ¹³⁹ BVerfG, Beschl. v. 17.07.1974 – 1 BvR 51 u.a., NJW 1975, 31 unter C.I.; *FG München*, Urt. v. 18.02.2009 – 4 K 1131/07, EFG 2009, 946 unter II.2.c)cc) (rkr).
- ¹⁴⁰ *Hey*, in: *Tipke/Lang*, § 3 Rn. 184; *Seer*, DStJG 23 (2000), 87, 96; *Lang*, NJW 2000, 457, 458.
- ¹⁴¹ BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.
- ¹⁴² BVerfG aaO unter C.II.1.b).

- 143 Bereits in seinem Beschluss zum Grundfreibetrag (*BVerfG*, Beschl. v. 25.09.1992 – 2 BvL 5/91 u.a., *BVerfGE* 87, 153 unter C.I.1.) hatte der zweite Senat seine Rechtsprechung aufgegeben, nach der Steuern nicht in den Schutzbereich von Art. 14 GG eingreifen sollten (er hielt allerdings an der »Erdrosselungsschwelle« fest). Der wohl überwiegende Teil der Literatur hat sich dieser Rechtsprechung zu Recht angeschlossen oder diesen Standpunkt ohnehin bereits zuvor vertreten (z.B. *P. Kirchhof*, in: *HStR*, § 118 Rn. 66, 80, 117, 120 f.; *Papier*, in: *Maunz/Dürig*, Art. 14 Rn. 166; *Tipke*, *StRO I*, 419 f., 441 ff. mwN, 449; *Lang*, *Bemessungsgrundlage*, S. 156 f. mwN; *Loritz*, *NJW* 1986, 1, 9 mwN; *Seer*, *FR* 1999, 1280, 1283; *Seer*, *DStJG* 23 (2000), 87, 99 f.). Zur Frage, ob Steuergesetze auch Art. 12 GG tangieren können vgl. *Tipke*, *StRO I*, S. 431 ff.; *Seer*, *FR* 1999, 1280, 1281 f.; *Jachmann*, *StuW* 1996, 97, 100 f.
- 144 *BVerfG*, Beschl. v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, *BVerfGE* 93, 121 unter C.II.3.a).
- 145 *BVerfG* aaO unter C.II.3.c).
- 146 Dafür *List*, *BB* 1999, 981, 982 ff. mwN; *Rose*, *DB* 1995, 2387, 2387 ff. mwN; dagegen *BFH*, Urt. v. 11.08.1999 – XI R 77/97, *BFHE* 189, 413 unter II.1.; *FG Düsseldorf*, Urt. v. 05.11.1997 – 8 K 4409/97 E, *EFG* 1998, 378 (rkr); *Lang*, *NJW* 2000, 457, 457 f.
- 147 *BVerfG*, Beschl. v. 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, *BVerfGE* 115, 97; zustimmend *Sacksofsky*, *NVwZ* 2006, 661, 662.
- 148 *BVerfG*, Beschl. v. 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, *BVerfGE* 115, 97 unter C.I.1.
- 149 *BVerfG* aaO unter C.II.2.a).
- 150 *BVerfG* aaO unter C.II., wonach auch eine Gesamtsteuerbelastung durch Einkommen- und Gewerbesteuer von 57,58% des Gesamtbetrags der Einkünfte keinen unzumutbaren und damit unverhältnismäßigen Steuerzugriff begründen soll.
- 151 Dass das Verhältnismäßigkeitsprinzip (bzw. das Übermaßverbot) zur Bestimmung der steuerlichen Belastungsobergrenze herangezogen werden kann, wird überwiegend bezweifelt (z.B. *BVerfG*, Urt. v. 22.03.1983, 2 BvR 475/78 – *BVerfGE* 63, 343 unter B.II.4.a); *Seer*, *FR* 1999, 1280, 1285; *Lang*, *Bemessungsgrundlage*, S. 159; *Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, S. 189; *Di Fabio*, *JZ* 2007, 749, 752; *Tipke*, *StRO I*, S. 418 mwN; *Papier*, in: *Maunz/Dürig*, Art. 14 Rn. 177; *Wernsmann*, in: *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, S. 170; wohl a.A. *P. Kirchhof*, in: *HStR*, § 118 Rn. 131; *Jachmann*, *StuW* 1996, 97, 102). Am Zweck gemessen, Einnahmen zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs zu erzielen, seien (auch übermäßig hohe) Steuern grundsätzlich geeignet und erforderlich. Da einer Steuerleistung zudem kein konkreter Verwendungszweck gegenüberstehe, sondern Steuern als allgemeines Deckungsmittel zur Erfüllung der staatlichen Aufgaben erhoben würden, scheitere auch die Zweck-Mittel-Relation (Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne) an der Unbestimmtheit des Zwecks (*Tipke*, *StRO I*, S. 418). Dieses Problem ließe sich jedoch zumindest theoretisch dadurch lösen, dass man jeder Steuerzahlung eine bestimmte staatliche Ausgabe zuordnet, und zwar diejenige, die

am wenigsten dringlich erscheint (so v. *Arnim*, VVDStRL 39 (1981), 286, 316 f.). Stehen die Steuerlast und die am wenigsten dringliche staatliche Ausgabe in einem Missverhältnis, wäre die Belastung unverhältnismäßig.

152 BVerfG aaO unter C.II.2.b).

153 BVerfG, Beschl. v. 08.04.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 unter C.I.1.; BVerfG, Beschl. v. 25.07.2007 – 1 BvR 1031/07, HFR 2007, 1024 unter III.2.a)bb); BVerfG, Beschl. v. 05.05.1998 – 1 BvR 1131/94, WM 1998, 1346 unter II.1.

154 BFH, Urt. v. 11.08.1999, XI R 77/97 – BFHE 189, 413 unter II.2.a); FG München, Urt. v. 18.08.2009 – 2 K 108/08, EFG 2010, 166 (rkr).

155 Jachmann, StuW 1996, 97, 105; Butzer, StuW 1999, 227, 231 ff.; P. Kirchhof, Stbg 1998, 385, 389; Hey, in: Tipke/Lang, § 3 Rn. 195 mwN; bereits zuvor haben für eine Halbteilung plädiert Loritz, Beihefter zu DStR 08/1995, 3, 6; P. Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), 213, 272; P. Kirchhof, Jura 1983, 505, 510; Friauf, DStJG 12 (1989), 3, 8 f.; a.A. Sacksofsky, NVwZ 2006, 661, 662 und die zitierten Nachweise bei Seer, FR 1999, 1280, 1285 Fn. 87; vgl. auch § 8 des Kirchhof'schen Entwurfs für ein Bundessteuergesetzbuch: »Die jährliche Belastung aus Steuern darf die Hälfte des jährlichen Einkommens nicht übersteigen (Obergrenze). Dabei ist die Belastung mit Umsatzsteuer und Verbrauchsteuern mit 20 vom Hundert des Einkommens anzusetzen. (...)« (P. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, S. 166).

156 BFH, Urt. v. 11.08.1999 – XI R 77/97, BStBl. II 1999, 771 unter II.2.b); Tipke, StRO I, S. 452; Seer, FR 1999, 1280, 1286; Seer, DStJG 23 (2000), 87, 105; Sandler, NJW 2000, 482, 483; Sandler, NJW 2000, 2481, 2482; Jachmann, StuW 1996, 97, 103; a.A. P. Kirchhof, in: HStR, § 118 Rn. 128; List, NJW 2000, 1840, 1841.

157 Tipke, StRO I, S. 453.

158 Seer, FR 1999, 1280, 1284 ff.; Seer, DStJG 23 (2000), 87, 103 ff.; ebenso Butzer, StuW 1999, 227, 239 ff.; Butzer, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, S. 77 ff.; Jachmann, StuW 1996, 97, 103 ff.; Loritz, BB 1993, 225, 229 f.

159 Ebenso Tipke, StRO I, S. 450; Tipke, GmbHR 1996, 8, 13; Seer, FR 1999, 1280, 1286; Seer, DStJG 23 (2000), 87, 107 ff.; List, BB 1999, 981, 984; P. Kirchhof, NJW 1987, 3217, 3223; G. Kirchhof, Beihefter zu DStR 40/2009, 135, 136; Loritz, Beihefter zu DStR 08/1995, 3, 6; P. Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 2 Rn. A 175; P. Kirchhof, in: HStR, § 118 Rn. 132; Jachmann, StuW 1996, 97, 106; Rose, DB 1995, 2387, 2387 f.; Loritz, BB 1993, 225, 229; Fleischmann, DB 1998, 1484, 1485; G. Kirchhof, NJW 2006, 732, 733; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rn. 313 mwN; zur Frage, wie die Gesamtbelastung zu berechnen ist vgl. Tipke, StRO I, S. 455 ff.; Tipke, GmbHR 1996, 8, 13; Seer, FR 1999, 1280, 1286 ff.

160 List, BB 1999, 981, 984.

161 Ebenso Tipke, StRO I, S. 450.

162 BVerfG, Beschl. v. 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 unter C.I.1.

- 163 Ebenso *Tipke*, GmbHR 1996, 8, 13; vgl. auch *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, § 8 Rn. 4, S. 167.
- 164 *Tipke*, StRO I, S. 451.
- 165 *P. Kirchhof*, in: HStR, § 118 Rn. 129; *Lang*, NJW 2000, 457, 459; zur Vermögensteuer so bereits *BVerfG*, Beschl. v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 unter C.II.3.d).
- 166 Entscheidend ist der Durchschnitts-, nicht der Grenzsteuersatz (*Tipke*, GmbHR 1996, 8, 13; *Seer*, FR 1999, 1280, 1291; *Jachmann*, StuW 1996, 97, 105; a.A. *Fleischmann*, DB 1998, 1484, 1486).
- 167 45% ESt + 2,475% SolZ (5,5% x 45%) + GewSt (wegen der Anrechnung nach § 35 EStG kommt es allerdings erst ab einem Hebesatz von mehr als 380% zu einer Mehrbelastung) + effektiv 10-15% USt (typisierte USt-Mischkalkulation, 0-19% USt x Nettoeinkommen) + besondere Aufwand- und Verbrauchsteuern (z.B. Energiesteuern, KFZ-Steuer, Hundesteuer) + Grundsteuer (für die privat genutzte Immobilie).
- 168 Ebenso *P. Kirchhof*, Redebeitrag in: DStJG 22 (1999), 61.
- 169 *Tipke*, StRO I, S. 451.
- 170 *Tipke*, StRO I, S. 454; ähnlich *Isensee*, in: FS Ipsen (1977), S. 409, 435; *Geyler*, Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr I, S. 188.
- 171 *BVerfG*, Urt. v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 unter B.II.1.; *BVerfG*, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; *Seer*, Ubg 2012, 376, 378.
- 172 *BVerfG*, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 unter C.I.1.d).
- 173 *P. Kirchhof*, in: HStR, § 118 Rn. 28 f.
- 174 Ebenso *Di Fabio*, JZ 2007, 749, 752 f., der bei 70% die absolute Grenze einer verhältnismäßigen Besteuerung überschritten sieht. Ähnlich auch *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 321: Eine kumulative Steuerlast von 75% sei in jedem Falle übermäßig. Nach Auffassung des *BVerfG* ist jedenfalls eine Gesamtbelastung von 57,58% (durch Einkommen- und Gewerbesteuer bezogen auf den Gesamtbetrag der Einkünfte) noch zumutbar und verhältnismäßig. Zur Plausibilität von Quantifizierungen vgl. *Vogel*, NJW 1996, 1257, 1258.
- 175 Zum steuerlichen Abstimmungsgebot *Tipke*, StRO I, S. 95, 100; *Tipke*, StRO II, S. 985; *P. Kirchhof*, NJW 1987, 3217, 3223 f.; *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 132, 133 f.; *G. Kirchhof*, Beihefter zu DStR 40/2009, 135, 136; so auch der VSt-Beschluss *BVerfG*, Beschl. v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 unter C.II.1.b); gegen ein Abstimmungsgebot aber *BVerfG*, Beschl. v. 08.01.1999 – 1 BvL 14/98, BStBl. II 1999, 152 unter B.II.; *BFH*, Urt. v. 17.02.2010 – II R 23/09, BStBl. II 2010, 641 unter II.3.a); *BFH*, Beschl. v. 22.10.2008 – X B 162/08 (NV), BFH/NV 2009, 156 unter 3.; *FG Nürnberg*, Urt. v. 29.07.2010 – 4 K 392/2009, EFG 2011, 361 (rkr); *FG Hessen*, Urt. v. 26.04.2005 – 13 K 1460/02, BeckRS 2005, 26018717.

- ¹⁷⁶ BVerfG, Urt. v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 unter C.I.2.
- ¹⁷⁷ BVerfG aaO; *Papier*, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rn. 295, 297.
- ¹⁷⁸ BVerfG, Beschl. v. 15.11.1989 – 1 BvR 171/89, BStBl. II 1990, 103 unter 2.
- ¹⁷⁹ BFH, Urt. v. 30.05.2001 – II R 4/99, BStBl. II 2001, 606.
- ¹⁸⁰ BFH, Beschl. v. 27.03.2006 – II B 161/05, BFH/NV 2006, 1301; zuvor bereits *FG München*, Urt. v. 12.10.2005 – 4 K 3172/05, EFG 2006, 131 (rkr).
- ¹⁸¹ *Seer*, DStJG 23 (2000), 87, 115; *Seer*, StuW 1997, 283, 296: auch für Erbschaften gilt der Halbteilungsgrundsatz, d.h. maximal 50%; *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 159: Grenze überschritten, wenn die Doppelbelastung »deutlich über die hälftige Belastung hinausgeht«; dagegen *Moench*, in: Moench ErbStG, Einf. Rn. 8: Halbteilungsgrundsatz gilt nicht; *Tipke*, StRO I, S. 463: bei hohen Erwerben auch bis zu 65%; *Loritz*, Beihefter zu DStR 08/1995, 3, 7: Grenze wohl schon bei 50%, Verfassungswidrigkeit jedenfalls bei 70%; weitere Autoren bei *Tipke*, StRO I, S. 462 f. mwN. Einen anderen Ansatz verfolgt *Nachreiner*, ZEV 2005, 1: Danach ist der Halbteilungsgrundsatz zwar auch auf die Erbschaftsteuer anwendbar, allerdings ist Bezugspunkt nicht der Wert des Nachlasses, sondern der mit der Erbschaft künftig erzielbare, kapitalisierte Ertrag, der auf 30 Jahre geschätzt werden muss.
- ¹⁸² BFH, Urt. v. 23.11.1994 – X R 124/92, BStBl. II 1995, 824 unter 2.; BFH, Urt. v. 26.10.1994 – X R 104/92, BStBl. II 1995, 297 unter II.3.
- ¹⁸³ BVerfG, Beschl. v. 05.04.1978 – 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102 unter C.II.1. mwN; BFH, Urt. v. 23.11.1994 – X R 124/92, BStBl. II 1995, 824 unter 2.; *Rüsken*, in: Klein, § 163 Rn. 6 ff.
- ¹⁸⁴ BVerfG, Beschl. v. 13.12.1994 – 2 BvR 89/91, NVwZ 1995, 989 unter B.I.; BFH, Beschl. v. 26.11.2003 – X B 124/02, BFH/NV 2004, 754 unter II.1.; *Cöster*, in: Pahlke/Koenig, § 163 Rn. 2; v. *Groll*, in: H/H/Sp, § 163 Rn. 81; *Rüsken*, in: Klein, § 163 Rn. 6b. Das Bundesverfassungsgericht leitet aus dem Übermaßverbot einen Anspruch des Steuerpflichtigen auf einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen ab, wenn die Besteuerungsfolgen »extrem über das normale Maß hinausschießen, das der Schematisierung zugrunde liegt« (BVerfG, Beschl. v. 05.04.1978 – 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102 Ziff. C.II.3.; bestätigt durch BVerfG, Beschl. v. 10.11.1998 – 2 BvR 1852/97 u.a., BVerfGE 99, 273 unter B.II.; BFH, Urt. v. 26.10.1994 – X R 104/92, BStBl. II 1995, 297 unter II.5.b)). Vgl. auch *G. Kirchhof*, NJW 2006, 732, 733 f.; *Ruppe*, in: H/H/R, Einf. ESt Rn. 546; zum Verfahren *Rose*, DB 1995, 2387, 2389 f.; allgemein zum Billigkeitserlass in Erbfällen *Meincke*, DStR 2004, 573.
- ¹⁸⁵ BFH, Urt. v. 14.03.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650; BFH, Urt. v. 06.09.1990 – IV R 125/89, BStBl. II 1990, 1028; BFH, Urt. v. 21.11.1963 – IV 345/61 S, BStBl. III 1964, 183; vgl. auch *FG Berlin-Brandenburg*, Urt. v. 01.08.2012 – 1 K 1102/09, EFG 2013, 118, wo allerdings keine Schenkungsteuer festgesetzt worden war und die Frage der Zulässigkeit von Doppelbelastungen – trotz des insoweit missverständlichen ersten Leitsatzes – daher keiner Klärung bedurfte.

- ¹⁸⁶ *FG Nürnberg*, Urt. v. 10.03.2008 – 1 K 289/2007, DStRE 2009, 1062 (rkr).
- ¹⁸⁷ *FG Nürnberg*, Urt. v. 29.07.2010 – 4 K 392/2009, EFG 2011, 361 (rkr).
- ¹⁸⁸ *RFH*, Urt. v. 08.11.1937 – VI 596/37, RStBl. 1938, 274.
- ¹⁸⁹ *FG Rheinland-Pfalz*, Urt. v. 27.04.2001 – 4 K 1671/00, DStRE 2001, 872, 875 (rkr).
- ¹⁹⁰ *BFH*, Urt. v. 02.02.2005 – II R 18/03, BStBl. II 2005, 489; *FG Berlin*, Urt. v. 24.01.1984 – V 168/83, EFG 1984, 406 (rkr); *FG Baden-Württemberg*, Urt. v. 25.06.2003 – 13 K 26/02, EFG 2003, 1465 (aufgehoben durch *BFH*, Urt. v. 14.03.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650) sich anschließend an *RFH*, Urt. v. 14.01.1931 – VI A 2284/30, RFHE 28, 62.
- ¹⁹¹ *BFH*, Urt. v. 02.02.2005 – II R 18/03, BStBl. II 2005, 489.
- ¹⁹² *Siegmann*, in: MünchKommInsO, § 324 Rn. 12; *Zimmermann*, ZEV 2001, 334, 339 mwN.
- ¹⁹³ *BFH*, Urt. v. 06.09.1990 – IV R 125/89, BStBl. II 1990, 1028.
- ¹⁹⁴ *FG Berlin*, Urt. v. 24.01.1984 – V 168/83, EFG 1984, 406 (rkr).
- ¹⁹⁵ *RFH*, Urt. v. 14.01.1931 – VI A 2284/30, RFHE 28, 62; sich dem anschließend *FG Baden-Württemberg*, Urt. v. 25.06.2003 – 13 K 26/02, EFG 2003, 1465 (aufgehoben durch *BFH*, Urt. v. 14.03.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650); ebenso *BFH*, Urt. v. 15.05.1986 – IV R 119/84, BStBl. II 1986, 609 und *BFH*, Urt. v. 20.08.1965 – VI 156/64 U, BStBl. III 1965, 706 (im Hinblick auf die Nichtabziehbarkeit als Betriebsausgabe beim Zuwendenden, allerdings ohne dass eine Mehrfachbelastung Streitgegenstand war).
- ¹⁹⁶ *BFH*, Urt. v. 02.03.1994 – II R 59/92, BStBl. II 1994, 366 unter II.2.; *BFH*, Urt. v. 01.07.1992 – II R 70/88, BStBl. II 1992, 921; *FG Hessen*, Urt. v. 25.10.2010 – 1 K 2123/08, ZEV 2011, 443; einschränkend *Meincke*, § 7 Rn. 78 ff., der zusätzlich einen Willen zur Freigiebigkeit fordert.
- ¹⁹⁷ *BFH*, Beschl. v. 20.09.2010 – II B 7/10, BFH/NV 2010, 2280 unter II.2.d); *BFH*, Urt. v. 29.10.1997 – II R 60/94, BStBl. II 1997, 832; *FG Münster*, Urt. v. 01.12.2006 – 3 K 2910/04, EFG 2007, 860, 862; *FG Thüringen*, Urt. v. 16.06.2004 – I 1401/01, EFG 2005, 63; *FG Düsseldorf*, Urt. v. 23.02.2005 – 4 K 959/01, EFG 2005, 1451; *FG Düsseldorf*, Urt. v. 17.11.1999 – 4 K 631/96, BeckRS 1999, 31027967; hierzu *Hartmann*, DStZ 1998, 509; *Hartmann*, FR 2000, 1014.
- ¹⁹⁸ *Crezelius*, DStJG 22 (1999), 73, 109, 114, 121; *Crezelius*, Anm. z. *BFH*, Urt. v. 14.03.2006 – VIII R 60/03, ZEV 2006, 421, 422; *Crezelius*, FR 2007, 613, 618; *Crezelius*, BB 1979, 1342, 1342, 1345; *Crezelius*, Redebeitrag in: DStJG 17 (1994), 188 f.; *Crezelius*, FR 2005, 1223, 1224; *Crezelius*, in: FS Solms (2005), S. 213, 218; *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 136, 157, 160; *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2046 ff.; *Hartmann*, DStR 1997, 1061, 1065 f.; *Hartmann*, FR 2000, 1014, 1029; *Seer*, GmbHR 2002, 873, 878; *Birnbaum*, DStR 2011, 252, 255; *Röder*, ZEV 2008, 169, 170; *Benz/Böing*, DStR 2010, 1157, 1163; *Reiß*, Beihefter zu DStR 39/2007, 27, 31, 33; *Billig*, Anm. z. *BFH*, Urt. v. 02.02.2005 – II R 18/03, ZEV 2005, 358, 359; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, Einl. Rn. 13 f.; *Ruppe*, in: H/H/R,

- Einf. ESt Rn. 413; für den umgekehrten Fall einer disquotalen vGA: *Birnbaum*, DStR 2011, 252, 255; a.A. *Knobbe-Keuk*, DB 1973, 634, 635; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 982; wohl auch *Moench*, in: *Moench*, Einf. Rn. 53; *Viskorf*, in: *Viskorf*1, Einf. Rn. 21.
- 199 Zu den Fallgruppen siehe oben S. 190 ff.
- 200 Siehe oben S. 208 ff.
- 201 Ebenso *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2046.
- 202 Vgl. hierzu die Lösungsansätze auf S. 241 ff.
- 203 Es wird hier mit der im 2. Teil (S. 123 ff., 159) vertretenen Auffassung angenommen, dass die Personengesellschaft selbst Erbschaftsteuersubjekt und damit auch persönlich Steuerschuldner ist.
- 204 Siehe oben S. 210 ff.
- 205 *BFH*, Urt. v. 09.08.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27 unter 4.; *BFH*, Urt. v. 15.11.1957 – VI 79/55 U, BStBl. III 1958, 103.
- 206 *BFH*, Urt. v. 18.01.2011 – X R 63/08, BStBl. II 2011, 680 unter II.2.c); *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207 unter II.2. mwN; *BFH*, Urt. v. 23.02.1994 – X R 123/92, BStBl. II 1994, 690 unter 1.; *BFH*, Urt. v. 07.12.1990 – X R 72/89, BStBl. II 1991, 350 unter II.5.; *BFH*, Urt. v. 09.08.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27 unter 4.; *FG Münster*, Urt. v. 25.05.1994 – 1 K 1591/94 F, EFG 1994, 1037, 1038 (rkr); *Fissenewert*, in: H/H/R, § 12 EStG Rn. 128; *Thürmer*, in: Blümich, § 12 EStG Rn. 197; *Ruppe*, in: H/H/R, Einf. ESt Rn. 415 mwN; *Levedag*, in: H/H/R, § 35b EStG Rn. 3; *Arndt*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 12 Rn. D3, D8; *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2043 f.
- 207 § 35b EStG verlangt nach seinem Wortlaut und Zweck nicht, dass Einkommen- und Erbschaftsteuerschuldner identisch sind (keine »Personenidentität«, *Levedag*, in: H/H/R, § 35b EStG Rn. 17; *Derlien*, in: Littmann/Bitz/Pust, § 35b Rn. 37; *Kulosa*, in: Schmidt EStG, § 35b Rn. 13; *Schallmoser*, in: Blümich, § 35b EStG Rn. 26; *Herzig/Joisten/Vossel*, DB 2009, 584, 587; *Geck*, ZEV 1996, 376, 378). Die Milderung wird also nicht dadurch ausgeschlossen, dass Steuersubjekt der Einkommensteuer die Gesellschafter sind, Steuersubjekt der Erbschaftsteuer aber die Gesellschaft (ebenso *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 154 f.). Zur Erbschaftsteuersubjektivität von Gesellschaften vgl. die Ausführungen des 2. Teils.
- 208 Siehe oben S. 202.
- 209 Siehe oben Fn. 90.
- 210 *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 10 Rn. 191, 227 verlangt hierfür wohl grundsätzlich Finalität.
- 211 Zum Nettoprinzip *Meincke*, § 10 Rn. 31; *Knobbe-Keuk*, DB 1973, 634, 635.
- 212 *Meincke*, § 10 Rn. 48; *Jüptner*, in: Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, § 10 Rn. 219; *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 10 Rn. 189, 226.
- 213 So auch *Hübner*, JbFSt 2007/2008, 611, 613; zweifelnd, aber im Ergebnis

zustimmend *Lehmann*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 125 f.

- ²¹⁴ *BFH*, Urt. v. 17.02.2010 – II R 23/09, BStBl. II 2010, 641 unter II.2.; *BFH*, Urt. v. 10.03.1988 – IV R 226/85, BStBl. II 1988, 832 unter II; *BFH*, Urt. v. 05.07.1978 – II R 64/73, BStBl. II 1979, 23; *BFH*, Beschl. v. 06.12.1989 – II B 70/89, BFH/NV 1990, 643 unter II.1.; *BFH*, Urt. v. 11.01.1961 – II 272/58 U, BStBl. III 1961, 162; *BFH*, Urt. v. 06.07.1956 – III 33/56 S, BStBl. III 1956, 253; *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 10 Rn. 139 mwN; *Crezelius*, BB 1979, 1342, 1343 mwN, 1345; *Klotz*, DStZ/A 1974, 347, 348; kritisch *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 152; *Meincke*, in: FS Tipke (1995), S. 391, 400 f.; *Meincke*, § 10 Rn. 32.
- ²¹⁵ *BFH*, Urt. v. 04.07.2012 – II R 15/11, BStBl. II 2012, 790; *FG Düsseldorf*, Urt. v. 02.11.2011 – 4 K 2263/11, EFG 2012, 259; vgl. auch die weiteren Nachweise in Fn. 87.
- ²¹⁶ *BFH*, Urt. v. 11.08.1998 – VII R 118/95, BStBl. II 1998, 705 unter II.A.3.b); *BFH*, Urt. v. 28.04.1992 – VII R 33/91, BStBl. II 1992, 781 unter 3.b); *BFH*, Urt. v. 18.06.1986 – II R 38/84, BStBl. II 1986, 704 unter II.2.b); *OLG Köln*, Beschl. v. 07.05.2001 – 2 Wx 6/01, ZEV 2001, 406 unter 2.b) mwN; *OLG Sachsen-Anhalt*, Urt. v. 20.10.2006 – 10 U 33/06, ZEV 2007, 381 unter 2.b.); *Stein*, in: Soergel, § 1967 Rn. 7; *Lettmann*, RNotZ 2002, 538, 540; a.A. *OLG Hamm*, Beschl. v. 03.07.1990 – 15 W 493/89, OLGZ 1990, 393, 395; *Meincke*, § 20 Rn. 12; *Marotzke*, in: Staudinger, § 1967 Rn. 33.
- ²¹⁷ Nicht zu den Nachlassverbindlichkeiten zählen freilich die den Erben treffenden Ertragsteuern, die nicht unmittelbar durch den Erbschaftserwerb, sondern die erst durch Nutzung (Verwaltung) des Nachlasses anfallen (vgl. *BFH*, Urt. v. 28.04.1992 – VII R 33/91, BStBl. II 1992, 781 unter 3.b)). Ein hinreichend enger Zusammenhang mit dem Erwerb der Erbschaft, der eine Berücksichtigung im Rahmen der Erbschaftsteuer rechtfertigen würde, liegt hier nicht vor, da diese Einkünfte erst durch die Entfaltung einer neuen, eigenständigen Tätigkeit des Erben entstehen.
- ²¹⁸ *Meincke*, § 10 Rn. 31a; a.A. wohl *FG Brandenburg*, Urt. v. 06.03.1997 – 5 K 1656/96 Erb, EFG 1997, 688; *Haas*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, »Wertermittlung« Rn. 4; offen lassend *Moench*, DStR 1992, 1185, 1186 Fn. 9. Die Gesetzesbegründung (BT-Drs. VI/3418, S. 66) verhält sich zu dieser Frage nicht.
- ²¹⁹ Die Gesetzesbegründung zu § 10 Abs. 7 ErbStG 1974 (BT-Drs. VI/3418, S. 66) enthält keine Aussagen zur Beschränkung des Abzugsverbots auf die Erbschaftsteuer und keinen Hinweis auf potentiell daneben verwirklichte Ertragsteuern.
- ²²⁰ A.A. *Meincke*, § 10 Rn. 59.
- ²²¹ Im Ergebnis ebenso *Meincke*, § 10 Rn. 59.
- ²²² *Tipke*, StRO II, S. 872 f. mwN; *Seer*, in: Tipke/Lang, § 15 Rn. 1 f.; *Moench*, in: Moench ErbStG, Einf. Rn. 5, 54; *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, Einf. Rn. 15;

Schanz, Finanz-Archiv 1901, 53, 172; *Meincke*, Einf. Rn. 1, 2; *Crezelius*, FR 2007, 613, 616; *Crezelius*, FR 2005, 1223, 1224; *Crezelius*, in: FS Tipke (1995), S. 403, 406; *Crezelius*, DStJG 22 (1999), 73, 75, 103 f., 123; *Crezelius*, Redebeitrag in: DStJG 17 (1994), 189; *Crezelius*, BB Special 10 zu BB 46/2007, 12; *Kipp*, ErbStG, S. 61; *Heinz*, ZEV 2004, 221, 223; *Seer*, Ubg 2012, 376, 377; *Seer*, StuW 1997, 283, 296; *Seer*, GmbHR 2002, 873, 878; *Seer*, DStJG 22 (1999), 191, 199; *Seer*, DStJG 23 (2000), 87, 114 f.; *Röder*, ZEV 2008, 169, 170; *Lang*, StuW 1974, 293, 317; a.A. *P. Kirchhof*, in: HStR, § 118 Rn. 258; nicht eindeutig *Ruppe*, in: H/H/R, Einf. ESt Rn. 1, 411.

- 223 *Schanz*, Finanz-Archiv 1901, 53, 172; *Crezelius*, BB 1979, 1342, 1346; eine detaillierte Auseinandersetzung mit der Reinvermögenszugangs- und der Quellentheorie findet sich in der Gesetzesbegründung zum EStG 1920 (abgedruckt in: Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung, Band 340, Anlagen zu den Stenographischen Berichten, Nr. 1624, S. 17 ff.).
- 224 Siehe oben S. 204 ff.; a.A. aber *Tipke*, StRO II, S. 881, der eine Besteuerung in verschiedenen Phasen für zulässig erachtet (z.B. beim Einkommenserwerb und anschließend bei der Einkommensverwendung), die Besteuerung desselben Vermögenszugangs aber ohne weitere Begründung ablehnt.
- 225 Die Gewerbesteuer besteuert nicht nur dasselbe Steuersubstrat wie die Einkommen- und die Körperschaftsteuer (Positivsaldo aus der gewerblichen Tätigkeit). Mit der jeweilig unmittelbaren Anknüpfung an den Gewinn besteuern Gewerbe-, Einkommen- und Körperschaftsteuer das Steuersubstrat auch noch auf nahezu identische Weise (Gewinn, Überschuss und Ertrag sind hierbei bereichsspezifische Begriffe, die im Wesentlichen dasselbe meinen: den Saldo aus ertrags- und aufwandswirksamen Geschäftsvorfällen). Die Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8 und 9 GewStG können nicht verdecken, dass die Gewerbesteuer den Gewerbegewinn (wenn auch in modifizierter Form) ein zweites mal besteuert.
- 226 *BFH*, Urt. v. 26.11.1992 – X R 187/87, BStBl. II 1993, 298 unter II.2.c); *Crezelius*, BB 1979, 1342, 1342; *Trzaskalik*, StuW 1979, 97, 97; *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 160.
- 227 Das sächsische Einkommensteuergesetz von 1874 (Gesetz- und Verordnungsblatt für das Königreich Sachsen 1874, S. 476) folgte der Reinvermögenszugangstheorie (§ 17 Abs. 1), nahm Erbschaften durch § 17 Abs. 2 aber mit konstitutiver Wirkung von der Besteuerung aus: »Außerordentliche Einnahmen durch Erbschaften und ähnliche Erwerbungen gelten jedoch nicht als steuerpflichtiges Einkommen, sondern als Vermehrungen des Stammvermögens, sie kommen daher (...) nur insofern in Berücksichtigung, als die Erträge des Vermögens dadurch vermehrt oder vermindert werden.« Das preußische Einkommensteuergesetz von 1891 (Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten 1891, S. 178) folgte zwar der Quellentheorie, sodass Erbschaften schon deshalb nicht steuerbar waren, weil der Einkünftekatalog des § 7 sie nicht aufführte. Trotzdem stellte § 8 deklaratorisch klar: »Außerordentliche Einnahmen aus Erbschaften, Schenkungen,

(...) gelten nicht als steuerpflichtiges Einkommen, sondern als Vermehrung des Stammvermögens und kommen ebenso wie Verminderungen des Stammvermögens nur insofern in Betracht, als die Erträge des letzteren dadurch vermehrt oder vermindert werden.«

228 Das Reichseinkommensteuergesetzes von 1920 (RGBl. 1920, 359) folgte der Reinvermögenszugangstheorie (§ 5 iVm § 11, vgl. auch die Gesetzesbegründung, abgedruckt in: Verhandlungen der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Band 340, Anlagen zu den Stenographischen Berichten, Nr. 1624, S. 22). § 12 nahm Erbschaften allerdings konstitutiv aus: »Als steuerbares Einkommen gelten nicht: 1. einmalige Vermögensanfälle in Form von Erbschaften, Vermächtnissen, Schenkungen (...).« Das auf der Quellentheorie basierende EStG 1925 (RGBl. I 1925, 189) stellte in § 6 Abs. 3 deklaratorisch fest: »Der Besteuerung des Einkommens unterliegen insbesondere nicht einmalige Vermögensanfälle, wie Schenkungen, Erbschaften, (...).«

229 Die Aufhebung des § 6 Abs. 3 EStG 1925 durch das EStG 1934 (RGBl. I 1934, 1005) war nicht einer geänderten Rechtsauffassung des Gesetzgebers im Hinblick auf die Steuerbarkeit von Erbschaften geschuldet, sondern erfolgte aus redaktionellen Gründen. Da die Vorschrift ohnehin keine konstitutive Wirkung besaß und zum Verständnis des Gesetzes als »nicht unbedingt erforderlich« angesehen wurde, beschloss man, sie »als entbehrlich« wegzulassen (RStBl. 1935, 35).

230 Die Gesetzesbegründung zum Einkommensteuergesetz 1925 stellte zu § 6 Abs. 3, der insbesondere Erbschaften von der Steuer ausnahm, fest: »Die Vorschrift des Abs. 3 bezieht sich auf einmalige Einkünfte, die außerhalb einer der in § 6 Abs. 1 bis 4 genannten Tätigkeit anfallen. Dagegen kann aus Abs. 3 nicht etwa geschlossen werden, daß einmalige nicht wiederkehrende Einkünfte, die innerhalb eines Gewerbebetriebs erzielt werden, der Besteuerung nicht unterliegen. Sie sind als gewerbliches Einkommen wie bisher selbstverständlich steuerpflichtig.« (Verhandlungen des Reichstags, Band 400, Anlagen zu den Stenographischen Berichten, Nr. 795, S. 40; bestätigt durch *RFH*, Urt. v. 16.01.1929 – VI A 1056/28, *StuW* 1929, 604; *RFH*, Urt. v. 14.05.1930 – VI A 133/30, *RStBl.* 1930, 704; *RFH*, Urt. v. 25.06.1930 – VI A 916/30, *RStBl.* 1930, 618; *RFH*, Urt. v. 13.12.1933 – VI A 1484/32, *RStBl.* 1934, 406, 408; *RFH*, Urt. v. 08.05.1935 – VI A 300/35, *StuW* 1935, 824). Der Gesetzgeber ging somit davon aus, dass die nach § 6 Abs. 3 an sich nicht steuerbaren Einkünfte steuerbar werden, wenn sie im Rahmen einer Einkunftsart anfallen. Fraglich ist allerdings, ob er diese Folge auch auf Erbschaften erstrecken wollte, da es hier – anders als bei den übrigen in Abs. 3 aufgeführten Erwerben – unter dem Hinzutritt der Erbschaftsteuer zu einer Doppelbelastung kommen konnte.

231 Siehe oben S. 202.

232 *Crezelius*, FR 2007, 613, 616 f.; *Crezelius*, FR 2005, 1223, 1224; *Crezelius*, BB Special 10 zu BB 46/2007, 13; *Crezelius*, in: FS Solms (2005), S. 213, 218; *Heinz*, ZEV 2004, 221, 224 f.; *Tipke*, StRO II, S. 874; *Seer*, in: Tipke/Lang, § 15 Rn. 2;

Moench, in: *Moench ErbStG*, Einf. Rn. 5; *Meincke*, Einf. Rn. 2; *Seer*, *GmbHR* 2002, 873, 878; *Crezelius*, in: *FS Tipke* (1995), S. 403, 407; *Crezelius*, *DStJG* 22 (1999), 73, 121 f.; *Röder*, *ZEV* 2008, 169, 170; dagegen aber *Ruppe*, in: *H/H/R*, Einf. ESt Rn. 411.

233 In den deutschen Staaten hatten sich seit dem 17. Jahrhundert Erbschaftsteuergesetze entwickelt, später kamen allgemeine Einkommensteuergesetze hinzu (*Kipp*, *ErbStG*, S. 13, *Moench*, in: *Moench ErbStG*, Einf. Rn. 12 f.). Das reichseinheitliche Recht hat dieses »Trennungsprinzip« mit dem Erbschaftsteuergesetz von 1906 (*RGBL.* 1906, 654) und dem Reichseinkommensteuergesetz von 1920 (*RGBL.* 1920, 359) fortgesetzt, die an die Stelle der Ländergesetze traten.

234 Erbschaften und berufliche Einkünfte werden nach geltendem Recht unterschiedlich besteuert. Dies zeigt sich vor allem darin, dass die Erbschaftsteuer zur Bestimmung der Steuerklasse, von der die Steuersätze und Freibeträge abhängen (§§ 16, 19 *ErbStG*), auf die persönliche Beziehung von Erblasser und Erbe abstellt (§ 15 *ErbStG*). Daneben existieren im *ErbStG* zahlreiche Regelungen, die von Grundgedanken des *EStG* abweichen (z.B. der Steuerentstehungszeitpunkt nach § 9 *ErbStG*, Steuervergünstigungen nach §§ 13 ff. *ErbStG*). Wollte man diese Regelungen in einem konsolidierten Gesetz beibehalten, würde dieses möglicherweise unübersichtlich und nur schwer handhabbar. Vor allem bei höheren Erbschaften drohen zudem negative Progressionseffekte. Insofern ist die Entflechtung beider Regelungsmaterien sinnvoll (*Tipke*, *StRO* II, S. 874 f.; *Crezelius*, *FR* 2007, 613, 617; *Crezelius*, *FR* 2005, 1223, 1224; *Crezelius*, in: *FS Tipke* (1995), S. 403, 407; *Steichen*, in: *FS Tipke* (1995), S. 365, 383; a.A. mit Lösungsvorschlägen *Heinz*, *ZEV* 2004, 221, 224 ff.). Auch der Kirchhof'sche Entwurf für ein Bundessteuergesetzbuch differenziert formal zwischen der Erbschaft- und Schenkungsteuer (Buch 3, §§ 73-100) und der Einkommensteuer (Buch 2, §§ 42-72), vgl. *P. Kirchhof*, *Bundessteuergesetzbuch*, S. 54 ff., 61 ff.

235 Ebenso *Crezelius*, *DStJG* 22 (1999), 73, 121 f.

236 So explizit in folgenden Urteilen: *RFH*, Urt. v. 07.07.1931 – Ie A 379/30, *RStBl.* 1931, 824 unter 2.; *RFH*, Urt. v. 24.02.1933 – V e A 1066/31, *RStBl.* 1933, 457; *BFH*, Urt. v. 15.11.1957 – VI 79/55 U, *BStBl.* III 1958, 103; *BFH*, Urt. v. 26.07.1963 – VI 353/62 U u.a., *BStBl.* III 1963, 481; *BFH*, Urt. v. 26.11.1986 – II R 190/81, *BStBl.* II 1987, 175 unter 1.d); *BFH*, Urt. v. 09.09.1988 – III R 191/84, *BStBl.* II 1989, 9 unter 3.b); *BFH*, Urt. v. 07.12.1990 – X R 72/89, *BStBl.* II 1991, 350 unter II.5.; *BFH*, Beschl. v. 05.08.1992 – II B 170/91, *BFH/NV* 1993, 371 unter 2.; *BFH*, Beschl. v. 16.02.2012 – II B 91/11, *BFH/NV* 2012, 952; *FG Saarland*, Urt. v. 16.11.2011 – 1 K 1071/08, *EFG* 2012, 922 unter 3. (rkr); *FG München*, Urt. v. 18.02.2009 – 4 K 1131/07, *EFG* 2009, 946 unter II.2.c)aa) (rkr); *FG Köln*, Urt. v. 30.09.2009 – 9 K 2697/08, *EFG* 2010, 343 unter III.3.; vgl. auch *RFH*, Urt. v. 25.07.1934 – VI A 433/34, *RStBl.* 1935, 332, 333; *RFH*, Urt. v. 06.02.1941 – IV 200/40, *RStBl.* 1941, 418, 420.

237 Ebenso *Mellinghoff*, *DStJG* 22 (1999), 127, 160; *Geck*, in: *Kapp/Ebeling*, Einl. Rn.

14.

- ²³⁸ *BFH*, Beschl. v. 05.08.1992 – II B 170/91, *BFH/NV* 1993, 371; *BFH*, Urt. v. 07.12.1990 – X R 72/89, *BStBl. II* 1991, 350; *BFH*, Urt. v. 09.09.1988 – III R 191/84, *BStBl. II* 1989, 9; *BFH*, Urt. v. 26.07.1963 – VI 353/62 U u.a., *BStBl. III* 1963, 481.
- ²³⁹ *RFH*, Urt. v. 25.6.1930 – VI A 916/30, *RStBl.* 1930, 618 (Vererbung von Rechtsanwaltsgebührenforderung); *RFH*, Urt. v. 07.07.1931 – Ie A 379/30, *RStBl.* 1931, 824 (Erwerb einer dem Erblasser zustehenden Rente); *RFH*, Urt. v. 24.02.1933 – V e A 1066/31, *RStBl.* 1933, 457 (Erwerb wiederkehrender Bezüge); *FG Saarland*, Urt. v. 16.11.2011 – 1 K 1071/08, *EFG* 2012, 922 (rkr) (Einziehung einer unentgeltlich übertragenen Zinsforderung); *FG München*, Urt. v. 18.02.2009 – 4 K 1131/07, *EFG* 2009, 946 (rkr) (Erwerb von Wertpapierzinsansprüchen); vgl. auch *RFH*, Urt. v. 14.5.1930 – VI A 133/30, *RStBl.* 1930, 704 (Vererbung von Arbeitslohn); *RFH*, Urt. v. 22.10.1930 – VI A 1904/29, *StuW* 1930, 1898, 1903 (Nr. 1244) (Vererbung eines gesellschaftsrechtlichen Auseinandersetzungsanspruchs); *RFH*, Urt. v. 18.10.1933 – VI A 595/33, *RStBl.* 1934, 15 (Vererbung einer Arbeitnehmervergütung); *RFH*, Urt. v. 13.12.1933 – VI A 1484/32, *RStBl.* 1934, 406 (Vererbung eines in Raten ausgezahlten Abfindungsanspruchs des verstorbenen Gesellschafters); *BFH*, Urt. v. 17.02.2010 – II R 23/09, *BStBl. II* 2010, 641 (Erwerb von prämortal aufgelaufenen Zinsansprüchen aus Wertpapieren).
- ²⁴⁰ Siehe oben Fn. 77.
- ²⁴¹ *BFH*, Urt. v. 26.11.1986 – II R 190/81, *BStBl. II* 1987, 175 (Erwerb eines Erbbaurechts, das Erbbauzinszahlungen gewährte); *BFH*, Urt. v. 15.11.1957 – VI 79/55 U, *BStBl. III* 1958, 103; *BFH*, Urt. v. 05.05.1961 – VI 155/60, *HFR* 1961, 196 (Erwerb eines Nießbrauchs an einem Vermögen, das Einkünfte erwirtschaftete).
- ²⁴² Ebenso *Tipke*, *StRO* II, S. 878, 881 f.; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 15 Rn. 2; *Seer*, *GmbHR* 2002, 873, 878; *Seer*, *StuW* 1997, 283, 293; *Crezelius*, *DStJG* 22 (1999), 73, 75; *Crezelius*, *BB* 1979, 1342, 1342; *Mellinghoff*, *DStJG* 22 (1999), 127, 136, 159 f.; *Huber/Reimer*, *DStR* 2007, 2042, 2046; *Ruppe*, in: *H/H/R*, Einf. ESt Rn. 413; *Meincke*, in: *FS Tipke* (1995), S. 391, 396 f.; *Röder*, *ZEV* 2008, 169, 170; *Billig*, Anm. z. *BFH*, Urt. v. 02.02.2005 – II R 18/03, *ZEV* 2005, 358, 359; *Desens/Hummel*, *DStZ* 2011, 710, 712; zum allgemeinen Abstimmungsgebot vgl. die Nachweise in Fn. 175.
- ²⁴³ *BVerfG*, Beschl. v. 30.03.1993 – 1 BvR 1045/89 u.a., *BVerfGE* 88, 145 unter C.II.1.; *BVerfG*, Beschl. v. 09.01.1991 – 1 BvR 929/89, *BVerfGE* 83, 201 unter B.IV.; *BVerfG*, Urt. v. 24.04.1985 – 2 BvF 2/83 u.a., *BVerfGE* 69, 1 unter B.III.11.b); *Pahlke*, in: *Pahlke/Koenig*, § 4 Rn. 104.
- ²⁴⁴ *BVerfG*, Beschl. v. 19.06.1973 – 1 BvL 39/69 u.a., *BVerfGE* 35, 263 unter C.III.2; *BVerfG*, Beschl. v. 23.10. 1958 – 1 BvL 45/56, *BVerfGE* 8, 210 unter III.2.b); *BVerfG*, Beschl. v. 24.05.1967 – 1 BvL 18/65, *BVerfGE* 22, 28 unter II.3.b); *BFH*, Urt. v. 02.07.2004 – II R 22/02, *BFH/NV* 2004, 1519 unter II.3.b).

- ²⁴⁵ BVerfG, Beschl. v. 30.03.1993 – 1 BvR 1045/89 u.a., BVerfGE 88, 145 unter C.II.2.
- ²⁴⁶ Crezelius, FR 2007, 613, 623; Crezelius, Redebeitrag in: JbFSt 2007/08, 614.
- ²⁴⁷ Crezelius, ZEV 2008, 268, 273; Binnewies, GmbHR 2011, 1022, 1027; wohl auch Troll, StBp 1983, 49, 55; noch zweifelnd Crezelius, DStJG 22 (1999), 73, 110 f.; zweifelnd, aber im Ergebnis a.A. Gottschalk, Leistungen in das Gesellschaftsvermögen einer GmbH, S. 55 f., 61.
- ²⁴⁸ Konzедierend Crezelius, DStJG 22 (1999), 73, 90 f.
- ²⁴⁹ Für die Einordnung als »Quasi-Einlage« bzw. »einlageähnlicher Tatbestand«: Wassermeyer, Redebeitrag in: DStJG 22 (1999), 165; Huber/Reimer, DStR 2007, 2042, 2043, 2047; Crezelius, DStJG 22 (1999), 73, 120; wohl auch Crezelius, Anm. z. BFH, Urt. v. 14.03.2006 – VIII R 60/03, ZEV 2006, 421, 422; wohl auch Mellinghoff, DStJG 22 (1999), 127, 137, 141; mglw. auch Frotscher, in: Frotscher/Maas, § 8 KStG Rn. 69a; a.A. für Kapitalgesellschaften Rengers, in: Blümich, § 8 KStG Rn. 900 »Erbschaft«; Thiel/Eversberg, DStR 1993, 1881, 1887; DB, Anm. z. BFH, Urt. v. 24.03.1993 – I R 131/90, DStR 1993, 1221; Prinz, StBJb 1997/98, 97, 105; Schwedhelm, in: Streck, § 8 Rn. 57; Flies, StBp 1997, 121, 125; Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 3 Rn. 426; Lehmann, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 119. Von einem fiktiven Dreiecksverhältnis (Erblasser setzt Gesellschafter ein, diese erbringen dann die Einlage in die Gesellschaft) gehen Groh, in: GS Knobbe-Keuk (1997), S. 433, 444, 450 f. und Crezelius, FR 2007, 613, 623 aus. Diese ergebnisorientierte Fiktion ist aus mehreren Gründen nicht überzeugend: Sie unterstellt einen abweichenden Erblasserwillen (Einsetzung der Gesellschafter anstelle der Gesellschaft), der nur in bestimmten Situationen vorliegen wird. Darüber hinaus erwerben dann die Gesellschafter die Erbenstellung mit allen Vor- und Nachteilen (z.B. Nachlasshaftung), was nicht zwangsläufig ihrem Interesse entsprechen wird.
- ²⁵⁰ Jakob, Einkommensteuer, Rn. 210.
- ²⁵¹ Siehe oben S. 194.
- ²⁵² Zur Rechtsfortbildung im Wege der teleologischen Reduktion vgl. Larenz, Methodenlehre, S. 377, 391 f.
- ²⁵³ So Tipke, StRO II, S. 883.
- ²⁵⁴ In diese Richtung Tipke, StRO II, S. 883.
- ²⁵⁵ Hübner, DStR 2007, 1747, 1751.
- ²⁵⁶ Hierfür wohl Lehmann, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 131.
- ²⁵⁷ Crezelius, DStJG 22 (1999), 73, 106, 109, 114, 121; Crezelius, Redebeitrag in: DStJG 17 (1994), 188; Crezelius, FR 2007, 613, 616; Crezelius, FR 2005, 1223, 1224; Crezelius, BB Special 10 zu BB 46/2007, 13, 17; Crezelius, Anm. z. BFH, Urt. v. 14.03.2006 – VIII R 60/03, ZEV 2006, 421, 422; Crezelius, in: FS Solms (2005), S. 213, 218.
- ²⁵⁸ Geck, in: Kapp/Ebeling, Einl. Rn. 13 f.; Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher, Einf. Rn.

15; *Viskorf*, in: *Viskorf*1, Einf. Rn. 21; *Merten*, FR 1975, 595, 595; *Benz/Böing*, DStR 2010, 1157, 1163; *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2046, 2047; *Hartmann*, DStR 1997, 1061, 1068; *Röder*, ZEV 2008, 169, 170; *Heinz*, ZEV 2004, 221, 223; *Hübner*, DStR 2007, 1747, 1752; *Desens/Hummel*, DStZ 2011, 710, 712, 714; kritisch aber *Tipke*, StRO II, S. 883.

259 *FG Rheinland-Pfalz*, Urt. v. 27.04.2001 – 4 K 1671/00 (rkr), DStRE 2001, 872, 874: »(...) wobei Besteuerungsgegenstand der Erbschaftsteuer Vermögensmehrungen sind, die sich als Ergebnis eines unentgeltlichen Vermögenstransfers darstellen, während die Einkommensteuer Vermögenszuwächse besteuert, die am Markt erwirtschaftet werden müssen (...).«; *BFH*, Urt. v. 02.02.2005 – II R 18/03, BStBl. II 2005, 489: »Der Testamentsvollstreckervergütung fehlt, auch wenn sie überhöht ist, als Teil eines Leistungsaustausches das Merkmal der Unentgeltlichkeit.«

260 *Crezelius*, DStJG 22 (1999), 73, 112.

261 Zur gemischten Schenkung vgl. *BFH*, Urt. v. 12.04.1989 – II R 37/87, BStBl. II 1989, 524 unter 2.; *BFH*, Urt. v. 08.02.2006 – II R 38/04, BStBl. II 2006, 475 unter II.2.; *Meincke*, § 7 Rn. 27 ff.

262 *BFH*, Urt. v. 15.03.2007 – II R 5/04, BStBl. II 2007, 472 unter II.5.; *Koch*, in: MünchKommBGB, § 516 Rn. 27 f.; *Wimmer-Leonhardt*, in: Staudinger, § 516 Rn. 33; *Gehrlein*, in: Bamberger/Roth, § 516 Rn. 7

263 Da sich der Erblasser wegen § 2302 BGB außerhalb eines Erbvertrags nicht zu einer bestimmten Verfügung rechtswirksam verpflichten kann, liegt hier kein Fall einer synallagmatischen oder konditionalen Verknüpfung vor. Die gegenseitige Abhängigkeit der Leistungen ist daher nicht Vertragsinhalt geworden, sondern lediglich Geschäftsgrundlage.

264 Im Hinblick auf § 2302 BGB, wonach sich der Erblasser grundsätzlich nicht rechtswirksam zu einer bestimmten Verfügung verpflichten kann, besitzen letztwillige Verfügungen nur dann einen bindenden Rechtsgrund, wenn sie in einem Erbvertrag nach §§ 2274 ff. BGB geregelt sind.

265 Hierfür *Hartmann*, DStR 1997, 1061, 1067 f.; *Hübner*, DStR 2007, 1747, 1752; vgl. auch *Lehmann*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 120.

266 Siehe oben Fn. 55.

267 Siehe oben Fn. 56.

268 *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 135, 137, 138 f., 141, 160; *P. Kirchhof*, DStR 2001, 913, 913 ff.; *P. Kirchhof*, Beihefter zu DStR 37/2003, 1, 1 ff.; kritisch zur Markteinkommenstheorie *Tipke*, StRO II, S. 628, *Steichen*, in: FS Tipke (1995), S. 365 ff.

269 Vgl. z.B. *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, Einf. Rn. 15; *Hübner*, DStR 2007, 1747, 1751 f.; *Heinz*, ZEV 2004, 221, 223; *Desens/Hummel*, DStZ 2011, 710, 712; vgl. auch *FG Rheinland-Pfalz*, Urt. v. 27.04.2001 – 4 K 1671/00, DStRE 2001, 872, 874 (rkr).

- 270 Billig, Anm. z. *BFH*, Urt. v. 02.02.2005 – II R 18/03, ZEV 2005, 358, 359; wohl auch *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 138 f.
- 271 Siehe oben Fn. 56.
- 272 Jesse, Verschiedene Ebenen, S. 56 f.
- 273 Jesse, Verschiedene Ebenen, S. 50 ff.
- 274 Anders läge der Fall, wenn die erbvertragliche Verfügung lediglich auf eine bereits zu Lebzeiten aus anderen Rechtsgründen bestehende Schuld Bezug nimmt. Wird ein Erwerb in einer letztwilligen Verfügung nur noch einmal bestätigt (wiederholende Verfügung), so liegt nach zutreffender Auffassung der Rechtsprechung kein erbschaftsteuerbarer Erwerb von Todes wegen vor (*BFH*, Urt. v. 24.10.1984 – II R 103/83, BStBl. II 1985, 137; *BFH*, Urt. v. 20.08.1965 – VI 156/64 U, BStBl. III 1965, 706; *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 3 Rn. 38; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 3 Rn. 6, 53; *Moench*, in: Moench ErbStG, § 3 Rn. 3; *Meincke*, § 3 Rn. 10 mwN).
- 275 Den Wert der erbrachten Gegenleistung (Wert der Renovierungsarbeiten) kann A freilich als Erwerbskosten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abziehen, da die Gegenleistung den Wert seiner Bereicherung mindert (*BFH*, Urt. v. 13.07.1983 – II R 105/82, BStBl. II 1984, 37; *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 3 Rn. 35; *Meincke*, § 3 Rn. 9).
- 276 Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise vgl. *BVerfG*, Beschl. v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212 unter 1.a.cc); *Pahlke*, in: Pahlke/Koenig, § 4 Rn. 106 ff.; *Englisch*, in: Tipke/Lang, § 5 Rn. 70 ff.
- 277 So auch *Lehmann*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 130.
- 278 A.A. *FG Rheinland-Pfalz*, Urt. v. 27.04.2001 – 4 K 1671/00, DStRE 2001, 872, 875 (rkr): genereller Vorrang des ErbStG zumindest bei Erwerben von Todes wegen, da diese typischerweise nicht durch die Ertragsteuern erfasst werden; *Tipke*, StRO II, S. 883: genereller Vorrang des ErbStG, da Sondersteuer zur ESt; *Hartmann*, DStR 1997, 1061, 1067: § 35b EStG sei Indiz dafür, dass die Ertragsteuergesetze zurückzutreten hätten; *Lehmann*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 130 f.: immer Vorrang der Ertragsteuergesetze.

Thesen zur Arbeit

1. Neben den von Gesetzes wegen erbfähigen juristischen Personen sind auf Grundlage der modernen Gesamthandslehre auch sämtliche Personenaußengesellschaften einschließlich des nichtrechtsfähigen Vereins erb- und vermächtnisfähig. Die maßgeblich von FLUME gegen die Erbfähigkeit von Personengesellschaften vorgebrachten Argumente greifen nicht durch. Auf Grundlage der modernen Gesamthandslehre können sie heute als überholt bezeichnet werden.
2. Nach der traditionellen Gesamthandslehre können weder die GbR noch der nichtrechtsfähige Verein erben. Sind solche Verbände als Erben eingesetzt, ist die letztwillige Verfügung des Erblassers so umzudeuten, dass der Fiskus Erbe werden soll, jedoch mit einem Vermächtnis zugunsten des Verbandsmitglieder auf Auskehr des Nachlasses beschwert ist. Personenhandelsgesellschaften sind nach traditioneller Auffassung im Hinblick auf § 124 Abs. 1 HGB hingegen erbfähig.
3. Erbende Gesellschaften sind unter bestimmten Voraussetzungen als erbunwürdig im Sinne von § 2339 BGB zu behandeln, wenn ein Gesellschafter, Organ oder Repräsentant der Gesellschaft eine erbunwürdigkeitsbegründende Handlung gegen den Erblasser begeht. Die Vorschriften über die Testamentsanfechtung (§ 2078 BGB) stellen kein gleichwertiges Substitut für die Erbunwürdigkeitsklage dar, sodass sie der Ergänzung durch das Erbunwürdigkeitsregime bedürfen. Die Verfehlung eines Gesellschafters ist der Gesellschaft immer dann zuzurechnen, wenn die letztwillige Verfügung eine kausale Folge der Verfehlung war. Lässt sich die letztwillige Verfügung hingegen nicht auf die Verfehlung des Gesellschafters zurückführen, ist der Erbschaftsanteil der Gesellschaft im Verhältnis des Gesellschaftsanteils des erbunwürdigen Gesellschafters herabzusetzen,

sodass die Gesellschaft insoweit ihre »Erbwürdigkeit« anteilig verliert. Begeht ein Organ oder Repräsentant der Gesellschaft die Verfehlung im Wirkungskreis seiner gesellschaftlichen Tätigkeit, d.h. zum Zwecke der Bereicherung der Gesellschaft oder in amtlicher Eigenschaft, ist der Gesellschaft die erbunwürdigkeitsbegründende Handlung nach den Grundsätzen der Organtheorie zuzurechnen.

4. Der erbrechtliche Vonselbsterwerb führt dazu, dass die auf die erbende Gesellschaft übergegangenen Nachlassverbindlichkeiten des Erblassers auch für diejenigen Gesellschafter haftungsbegründende Altverbindlichkeiten darstellen, die noch vor dem endgültigen Anfall der Erbschaft aus der Gesellschaft austreten. Zur Vermeidung einer im Hinblick auf die Erbenhaftung unausweichlichen akzessorischen Gesellschafterhaftung ist § 128 HGB teleologisch insoweit zu reduzieren, dass die unbeschränkte akzessorische Haftung für diejenigen Gesellschafter nicht greift, der vor der Annahme der Erbschaft aus der Gesellschaft durch Kündigung austritt. Zudem gilt die unbeschränkte persönliche Haftung nicht für Gesellschafter, die sich noch vor dem endgültigen Anfall der Erbschaft eine Kommanditistenstellung entsprechend § 139 Abs. 1 HGB einräumen lassen.
5. Sowohl registerfähige als auch nicht registerfähige Gesellschaften sind erbscheinsfähig. Registerfähige Gesellschaften sind im Erbschein allein mit ihren wesentlichen Identifizierungsmerkmalen einzutragen (Firma bzw. Name, Rechtsform, Sitz bzw. Geschäftsanschrift). Bei nicht registerfähigen Gesellschaften sind darüber hinaus auch sämtliche Gesellschafter in den Erbschein aufzunehmen. §§ 2365 ff. BGB sowie der entsprechend anzuwendende Rechtsgedanke des § 899a BGB schützen das Vertrauen des Rechtsverkehrs in den im Erbschein eingetragenen Gesellschafterbestand.
6. Auf Grundlage der modernen Gesamthandslehre sind Außenpersonengesellschaften sowie der nichtrechtsfähige Verein selbst Steuersubjekt des ErbStG (intransparente Besteuerung). Sie und nicht ihre Gesellschafter sind Erwerber und damit Steuerschuldner, Anzeige- und Erklärungsverpflichteter. Die Steuerklasse richtet sich folglich nach dem Verhältnis des Erblassers bzw. Schenkers zur Gesellschaft, sodass stets Steuerklasse III Anwendung findet. Eine

anteilige Zurechnung der Verwandteneigenschaft der Gesellschafter an die Gesellschaft kommt nicht in Betracht. Die entgegenstehende Rechtsprechung des BFH, wonach die Gesellschafter Steuersubjekt des ErbStG sind, basiert noch auf der traditionellen Gesamthandslehre und ist daher überholt.

7. Die intransparente Besteuerung vereinfacht das Besteuerungsverfahren und vermeidet Kollisionen mit verschiedenen gesellschaftsrechtlichen Wertungen. Sie entspricht darüber hinaus dem erbschaftsteuerlichen Bereicherungsprinzip. Allerdings führt sie im Regelfall zu einer höheren Gesamtsteuerbelastung. Die steuerlichen Nachteile der intransparenten Besteuerung lassen sich dadurch vermeiden, dass der Zuwendende den Vermögensgegenstand in eine Gesellschaft, an der er beteiligt ist, einbringt und anschließend die Gesellschaftsanteile auf die übrigen Gesellschafter überträgt.
8. Steuerliche Mehrfachbelastungen sind ein typisches Phänomen des Steuerrechts. Sie sind dadurch gekennzeichnet, dass dieselbe Abgabengewalt das identische Steuersubstrat doppelt oder mehrfach besteuert. Steuersubstrat ist der aus einem bestimmten Wertschöpfungsvorgang resultierende, im Gesamtvermögen enthaltene konkrete Vermögenswert. Die Mehrfachbelastungen sind von der internationalen Mehrfach- oder Doppelbesteuerung abzugrenzen, bei der verschiedene Völkerrechtssubjekte auf dasselbe Steuersubstrat zugreifen.
9. Steuerliche Mehrfachbelastungen sind verfassungsrechtlich zulässig. Sie müssen jedoch grundsätzlich das Leistungsfähigkeitsprinzip wahren und die steuerliche Gesamtbelastungsgrenze einhalten, die jedenfalls ab einer kumulierten Steuerlast von 65% überschritten ist.
10. Erbschaft- und Ertragsteuern schließen sich grundsätzlich gegenseitig aus. Gleichwohl kommt es im Zusammenhang mit erbenden Gesellschaften zu Mehrfachbelastungen, wenn die letztwillige Verfügung betrieblich (mit-)veranlasst ist oder wenn eine Kapitalgesellschaft eine Zuwendung von einem nicht nahestehenden Dritten empfängt. Einfache Mehrfachbelastungen durch Erbschaft- und Ertragsteuern, zu denen es bei letztwilligen Verfügungen an Gesellschaften kommt, kollidieren mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip

und sind daher verfassungsrechtlich unzulässig. Übersteigen sie im Einzelfall die steuerliche Gesamtbelastungsgrenze, folgt auch hieraus ein Verfassungsverstoß. Eine Ausnahme gilt für besteuernachholende Mehrfachbelastungen, bei denen die Erhebung der Einkommensteuer beim Erblasser unterblieben ist und daher beim Erben nachgeholt werden muss. Sie sind dem Grunde nach gerechtfertigt und nur insoweit systemwidrig, wie die latente Einkommensteuerschuld nicht von der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden kann.

11. Die Milderungsvorschrift des § 35b EStG ist sowohl auf einfache als auch auf besteuernachholende Mehrfachbelastungen durch Erbschaft- und Ertragsteuern anwendbar. Da die Norm von ihrem Entlastungsvolumen jedoch auf die Fälle besteuernachholender Mehrfachbelastungen zugeschnitten ist, kann sie die verfassungsrechtliche Problematik bei einfachen Mehrfachbelastungen durch Erbschaft- und Ertragsteuern regelmäßig nicht lösen.
12. Zur Vermeidung verfassungswidriger einfacher Mehrfachbelastungen durch Erbschaft- und Ertragsteuern sind die Steuern im Wege der verfassungskonformen Auslegung durch das Kriterium der betrieblichen Veranlassung voneinander abzugrenzen. Während betrieblich veranlasste Zuwendungen ausschließlich durch das EStG oder KStG erfasst werden, unterliegen nicht betrieblich veranlasste Zuwendungen allein dem ErbStG.

Abkürzungen

a.F.	alte Fassung
a.A.	anderer Ansicht
aaO	am angegebenen Ort
AbgeltungSt	Abgeltungsteuer
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
ALR	Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten
AnfG	Anfechtungsgesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
arg e	Umkehrschluss (lat. argumentum e contrario)
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BayObLGZ	Entscheidungen des Bayerischen Obersten Landesgerichts in Zivilsachen
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
Beschl.	Beschluss
BewG	Bewertungsgesetz

BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BierStG	Biersteuergesetz
BrantwMonG	Gesetz über das Branntweinmonopol
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BWNotZ bzw.	Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg beziehungsweise
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
Denkschr.	Denkschrift des Reichsjustizamts zum Entwurf eines Bürgerlichen Gesetzbuchs (1896)
ders.	derselbe
dies.	dieselbe
Diss.	Dissertation
DJT	Verhandlungen des Deutschen Juristentages
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
e.V.	eingetragener Verein
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
eG	eingetragene Genossenschaft

ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStB	Der Erbschaft-Steuer-Berater (Zeitschrift)
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWIVAG	Gesetz zur Ausführung der EWG-Verordnung über die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
f. (ff.)	folgende (Plural)
FamFG	Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
FamRZ	Zeitschrift für das gesamte Familienrecht
FG	Finanzgericht
FG	Festgabe
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GBO	Grundbuchordnung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GBV	Verordnung zur Durchführung der Grundbuchordnung
GenG	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung

GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GS	Gedächtnisschrift
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
h.M.	herrschende Meinung
HeimG	Heimgesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
HRV	Verordnung über die Einrichtung und Führung des Handelsregisters
Hs.	Halbsatz
i.E.	im Ergebnis
iHv	in Höhe von
InsO	Insolvenzordnung
iVm	in Verbindung mit
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Jura	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JW	Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
JZ	JuristenZeitung (Zeitschrift)
KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz
KG	Kammergericht
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KO	Konkursordnung
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz

LG	Landgericht
lit.	Buchstabe
MarkenG	Markengesetz
MarkenV	Verordnung zur Ausführung des Markengesetzes
mglw.	möglicherweise
MittBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins (Zeitschrift)
MittRhNotK	Mitteilungen der Rheinischen Notarkammer (Zeitschrift)
Mot.	Motive zu dem Entwurf eines Bürgerlichen Gesetzbuches für das Deutsche Reich (Bd. I – Allgemeiner Teil; Bd. II – Recht der Schuldverhältnisse; Bd. V – Erbrecht)
mwN	mit weiteren Nachweisen
n. Chr.	nach Christus
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungsreport (Zeitschrift)
nrkr	nicht formell rechtskräftig
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
NZM	Neue Zeitschrift für Miet- und Wohnungsrecht
o.ä.	oder ähnliches/-m
OECD-MA	OECD-Musterabkommen 2008 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
OHG	offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OLGE	Die Rechtsprechung der Oberlandesgerichte auf dem Gebiete des Zivilrechts

OLGZ	Entscheidungen der Oberlandesgerichte in Zivilsachen einschließlich der freiwilligen Gerichtsbarkeit
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
PartGG	Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe
PatV	Verordnung zum Verfahren in Patentsachen vor dem Deutschen Patent- und Markenamt
Prot.	Protokolle der Kommission für die zweite Lesung des Entwurfs des BGB (1897-1999)
Prot. ADHGB	Protokolle der Kommission zur Berathung eines Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuches (1857-1861)
RAO	Reichsabgabenordnung
RBewG	Reichsbewertungsgesetz
RennwLottG	Rennwett- und Lotteriegesetz
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
rkr	formell rechtskräftig
Rn.	Randnummer
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift
Rpfleger	Der Deutsche Rechtspfleger (Zeitschrift)
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite / Satz
SE	Europäische Gesellschaft
SEAG	Gesetz zur Ausführung der Verordnung (EG) Nr.

	2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE)
sog.	so genannt/-e/-er/-en
SolZ	Solidaritätszuschlag
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz 1995
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBJb	Steuerberaterjahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
TabStG	Tabaksteuergesetz
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem / und andere
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UG	Unternehmergeellschaft
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
Urt.	Urteil
UStG	Umsatzsteuergesetz
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht (Zeitschrift)
v.	vom
VAG	Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen
Var.	Variante
vgl.	vergleiche
VVaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WEG	Wohnungseigentümergeinschaft
WM	Wertpapier-Mitteilungen, Zeitschrift für Wirtschafts-

	und Bankenrecht
WRV	Weimarer Reichsverfassung
z.	zu
z.B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZfIR	Zeitschrift für Immobilienrecht
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
Ziff.	Ziffer
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZPO	Zivilprozessordnung
zugl.	zugleich
ZVG	Gesetz über die Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung
zzgl.	zuzüglich

Literatur

- Affolter, A.* Die rechtliche Natur der offenen Handelsgesellschaft, Archiv für bürgerliches Recht 1891, 1-11.
- Alternativkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch* hrsg. v. *Wassermann, Rudolf*, Bd. VI – Erbrecht, Neuwied 1990 (zitiert: *Bearbeiter*, in: AK-BGB).
- Arndts von Arnesberg, Karl Ludwig* Gesammelte civilistische Schriften, Bd. II, Stuttgart 1873.
- Arnim, Hans Herbert von* Besteuerung und Eigentum – 2. Mitbericht, VVDStRL 39 (1981), 286-360.
- Bachmayer, Christian* Die BGH-Rechtsprechung zur Rechtsfähigkeit der GbR – ein Irrweg – Weshalb und Wie der Gesetzgeber korrigierend eingreifen sollte, BWNotZ 2009, 122-143.
- Bamberger, Georg/Roth, Herbert* (Hrsg.) Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 3. Aufl., München 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Bamberger/Roth).
- Baßeler, Ulrich/Heinrich, Jürgen/Utecht, Burkhard Baumbach/Hopt* Grundlagen und Probleme der Volkswirtschaft, 19. Aufl., Stuttgart 2010. Handelsgesetzbuch, Kommentar, 35. Aufl., München 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Baumbach/Hopt).
- Baumbach/Hueck* Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommentar, 19. Aufl., München 2010 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Baumbach/Hueck).
- Baur, Jürgen F./Stürner,* Sachenrecht, 18. Aufl., München 2009.

<i>Rolf</i>	
<i>Bayer, Hermann-Wilfried/Müller, Friedrich Paul</i>	Das Einkommen – der Steuergegenstand des Einkommensteuerrechts?, BB 1978, 1-5.
<i>Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon</i>	bearb. v. <i>Birle, Jürgen Paul/Fey, Achim/Haas, Rudolf u.a.</i> , München 2012.
<i>Beckhaus, Friedrich Wilhelm Conrad</i>	Grundzüge des gemeinen Erbrechts, Bd. I – Die Einleitung in das Erbrecht und die Lehre von der Delation der direkten Erbfolge, Jena 1860.
<i>Behrends, Jörg</i>	Die Lehre vom Steuertatbestand in bezug auf die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, Regensburg 1999 (zugl. Diss. Osnabrück 1999).
<i>Behrens, Frithjof</i>	Zur Grundbuchfähigkeit der GbR, ZfIR 2008, 1-5.
<i>Benz, Sebastian/Böing, Christian</i>	Schenkungssteuer im Konzern?, DStR 2010, 1157-1163.
<i>Berghoff, Silke</i>	Die organschaftliche Vertretung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Baden-Baden 2005 (zugl. Diss. Marburg 2005).
<i>Bergmann, Andreas</i>	Die BGB-Gesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter in oHG und KG, ZIP 2003, 2231-2242.
<i>Berstelmeyer, Horst</i>	Anmerkung zu <i>BGH</i> , Beschl. v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, Rpfleger 2009, 144-145.
<i>ders.</i>	Die Entwicklung des Erbrechts in den Jahren 2001 bis 2003 aus der Sicht der nachlassgerichtlichen Praxis (Teil I), Rpfleger 2004, 604-614.
<i>Beuthien, Volker</i>	Gibt es eine organschaftliche Stellvertretung?, NJW 1999, 1142-1146.
<i>Bielicke, Sebastian</i>	Immobilienrechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Rpfleger 2007, 441-447.

<i>Biergans, Enno/Wasmer, Claudius</i>	Zum Tatbestand der Besteuerung und zum Leistungsfähigkeitsbegriff in der Einkommensteuer, FR 1985, 57-63.
<i>Billig, Hildegard</i>	Anmerkung zu <i>BFH</i> , Urt. v. 02.02.2005 – II R 18/03, ZEV 2005, 358-359.
<i>Binding</i>	Entwicklungsgang der Erbfähigkeit juristischer Personen, Zeitschrift für Rechtsgeschichte 1869 (Bd. 8), 293-309.
<i>Binnewies, Burkhard</i>	Schenkungsteuerliche Behandlung von Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter, GmbHR 2011, 1022-1030.
<i>Birk, Dieter</i>	Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983.
<i>ders.</i>	Steuerrecht, 15. Aufl., Heidelberg 2012.
<i>Birnbaum, Mathias</i>	Der Streit um die disquotale Einlage, ZEV 2009, 125-129.
<i>ders.</i>	Die verdeckte Gewinnausschüttung wird schenkungsteuerpflichtig, DStR 2011, 252-255.
<i>Blümich</i>	Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. <i>Brandis, Peter/Heuermann, Bernd</i> , Loseblattsammlung, München 2012 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: <i>Blümich</i>).
<i>Böttcher, Lars/Blasche, Sebastian</i>	Die Grundbuchfähigkeit der GbR im Lichte der aktuellen Rechtsentwicklung, NZG 2007, 121-125.
<i>Böttcher, Roland</i>	Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Grundstücksrecht, ZfIR 2009, 613-627.
<i>Boruttau</i>	Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, bearb. v. <i>Fischer, Peter/Loose, Matthias/Meßbacher-Hönsch, Christine/Viskorf, Hermann-Ulrich</i> , 17.

Aufl., München 2011 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Boruttau).

Breitbach, Richard

Nicht rechtsfähige Vereine und Körperschaften, Breslau 1930.

Brinz, Alois von

Lehrbuch der Pandekten, Bd. III/1 – Universalsuccessionen, 2. Aufl., Erlangen 1886.

Buchda, Gerhard

Geschichte und Kritik der deutschen Gesamthandslehre, Marburg 1936

Butzer, Hermann

Der Halbteilungsgrundsatz und seine Ableitung aus dem Grundgesetz, StuW 1999, 227-242.

ders.

Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast. Der Halbteilungsgrundsatz des Bundesverfassungsgerichts im Spannungsfeld von Globalisierung, Freiheitsrechten und Sozialstaatlichkeit, Berlin 1999 (zugl. Diss. 1998).

Canaris, Claus-Wilhelm

Die Vertrauenshaftung im deutschen Privatrecht, München 1971 (zitiert: *Canaris*, Vertrauenshaftung).

ders.

Handelsrecht, 24. Aufl., München 2006.

Crezelius, Georg

Erbschaft- und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht, Herne/Berlin 1979.

ders.

Zusammentreffen von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, BB 1979, 1342-1346.

ders.

Das Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, ZGR 1987, 1-45.

ders.

Entwicklungen zu Kernfragen der Gestaltungspraxis bei Personengesellschaften, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1990/91,

- Aktuelle steuerrechtliche Beiträge, Referate und Diskussionen der 41. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung, Herne/Berlin 1991, S. 225-273 (zitiert: *Crezelius*, JbFSt 1990/91).
- ders.* Sicherung der Unternehmensnachfolge und Besteuerung, in: *Wassermeyer, Franz* (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Bd. 17, Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, Köln 1994, S. 135-194 (zitiert: *Crezelius*, DStJG 17 (1994)).
- Crezelius, Georg* Steuerrecht, Bd. II – Die einzelnen Steuerarten, 2. Aufl., München 1994.
- ders.* Erbschaftsteuerrecht und Erbschaftsteuerpolitik, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, S. 403-418.
- ders.* Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: *Birk, Dieter* (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Bd. 22, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Köln 1999, S. 73-126 (zitiert: *Crezelius*, DStJG 22 (1999)).
- ders.* Erbschaft- und Schenkungsteuer als Beratungsaufgabe, FR 2005, 1223-1229.
- ders.* Überlegungen zu einer Reform der Erbschaftsteuer, in: Perspektiven eines modernen Steuerrechts, Festschrift für Hermann Otto Solms, Berlin 2005, S. 213-222.
- ders.* Anmerkung zu *BFH*, Urt. v. 14.03.2006 – VIII R 60/03, ZEV 2006, 421-422.
- ders.* Die Erbschaft- und Schenkungsteuer nach

- der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 7.11.2006, DStR 2007, 415-421.
- ders.* Die Entwicklung des Erbschaftsteuerrechts in den letzten 100 Jahren, FR 2007, 613-624.
- ders.* Mehrfachbelastungen mit Erbschaftsteuer und Ertragsteuern nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006, BB Special 10 zu BB 46/2007, 1-20.
- ders.* Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Zivilrecht, Ertragsteuerrecht und Schenkungsteuerrecht, ZEV 2008, 268-273.
- ders.* Anmerkung zu *BFH*, Urt. v. 17.10.2007 – II R 63/05, ZEV 2008, 154.
- ders.* Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen – Bemerkungen zu einem Gesetzentwurf, ZEV 2011, 393-397.
- ders.* Anmerkung zu *BFH*, Urt. v. 04.07.2012 – II R 15/11, ZEV 2012, 504.
- Daragan, Hanspeter/Halaczinsky, Raymond/Riedel, Christopher* (Hrsg.)
Daragan (Wohlschlegel), Hanspeter Praxiskommentar Erbschaftsteuergesetz und Bewertungsgesetz, 2. Aufl., Bonn 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel).
- Daragan (Wohlschlegel), Hanspeter* Personengesellschaften als Steuersubjekte im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, ZEV 1998, 367-370.
- ders.* Werterhöhung, objektive Bereicherung und freigebige Zuwendung im Schenkungsteuerrecht, DStR 1998, 1241-1246.
- Das Bürgerliche Gesetzbuch mit besonderer Berücksichtigung der* Kommentar hrsg. v. Mitgliedern des Bundesgerichtshofes, 12. Aufl. (zitiert: *Bearbeiter*, in: BGB-RGRK).

*Rechtsprechung des
Reichsgerichts und des
Bundesgerichtshofes*

Bd. I – §§ 1-240, Berlin [u.a.] 1982
Bd. II, Teil 2 – §§ 414-610, Berlin [u.a.]
1978
Bd. II, Teil 4 – §§ 631-811, Berlin [u.a.]
1978
Bd. V, Teil 1 – §§ 1922-2146, Berlin
[u.a.] 1974

*Das Bürgerliche
Gesetzbuch mit besonderer
Berücksichtigung der
Rechtsprechung des
Reichsgerichts und des
Bundesgerichtshofes*
[Altauflagen]

Kommentar hrsg. v. Reichsgerichtsräten und
Bundesrichtern, 11. Aufl. (zitiert:
Bearbeiter, in: BGB-RGRK¹¹).
Bd. I, Teil 1 – §§ 1-240, Berlin 1959
Bd. II, Teil 2 – §§ 705-853, Berlin 1960
Bd. V, Teil 1 – §§ 1922-2146, Berlin
1960

*Dautzenberg,
Norbert/Heyeres, Ralf*

Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und
Einkommensteuer vor und nach Einführung
der verlängerten Maßgeblichkeit. Analyse
eines steuersystematischen Problems, *StuW*
1992, 302-312.

DB

Anmerkung zu *BFH*, Urt. v. 24.03.1993 – I
R 131/90, *DStR* 1993, 1221.

*Debatin,
Helmut/Wassermeyer,
Franz (Hrsg.)*

Doppelbesteuerung, Kommentar
(Loseblattsammlung), München 2012
(zitiert: *Bearbeiter*, in:
Debatin/Wassermeyer).

Derleder, Peter

Die Aufgabe der monistischen Struktur der
Gesellschaft bürgerlichen Rechts durch
Verleihung der Rechtsfähigkeit, *BB* 2001,
2485-2493.

Dernburg, Heinrich

Das bürgerliche Recht des Deutschen
Reichs und Preußens, Bd. V – Deutsches
Erbrecht, Halle 1905.

ders.

Die Schuldverhältnisse nach dem Rechte
des Deutschen Reichs und Preußens, Bd. II

	– Einzelne Obligationen, 4. Aufl., Halle 1915.
<i>ders.</i>	Pandekten, Bd. III – Familien- und Erbrecht, 6. Aufl., Berlin 1901.
<i>Desens, Marc/Hummel, David</i>	Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Destinatäre bei der Auflösung einer Stiftung mit Einkommen- und Schenkungsteuer, DStZ 2011, 710-719.
<i>Di Fabio, Udo</i>	Steuern und Gerechtigkeit. Das Freiheits- und Gleichheitsgebot im Steuerrecht, JZ 2007, 749-755.
<i>Dötsch, Ewald/Jost, Werner F./Pung, Alexandra/Witt, Georg</i>	Die Körperschaftsteuer, Kommentar (Loseblattsammlung), Stuttgart 2012 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: Dötsch/Jost/Pung/Witt).
<i>Dreher, Meinrad</i>	Die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht bei der GmbH, DStR 1993, 1632-1636.
<i>Drosdzol, Wolf-Dietrich</i>	Grundsteuer – Möglichkeiten zur Neuregelung, DStZ 1999, 831-837.
<i>Duden</i>	Deutsches Universalwörterbuch, 6. Aufl., Mannheim [u.a.] 2007.
<i>Düring, Georg</i>	Die Erbfähigkeit des nichtrechtsfähigen Vereins, Leipzig 1909 (zugl. Diss. Erlangen 1909).
<i>Ebeling, Jürgen</i>	Die Gesamthandsgesellschaft als Schenker und Erblasser sowie als Erwerber im Rahmen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, BB 1989, 1865-1870.
<i>Ebenroth, Carsten Thomas/Boujong, Karlheinz/Joost, Detlev/Strohn, Lutz</i>	Handelsgesetzbuch, Kommentar, Bd. I – §§ 1-342e, 2. Aufl., München 2008 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn).
<i>Ellinger, Joseph</i>	Handbuch des österreichischen allgemeinen Zivilrechtes, 5. Aufl., Wien 1856.

- Elsing, Siegfried H.* Alles entschieden bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts? – Die Rechtsprechung zwischen Mosaik- und Meilenstein, BB 2003, 909-915.
- Endemann, Friedrich* Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, Bd. III – Das Erbrecht, 6. Aufl., Berlin 1900.
- Enneccerus, Ludwig/Nipperdey, Hans Carl* Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. I Teil 1 – Allgemeine Lehren, Personen, Rechtsobjekte, 15. Aufl., Tübingen 1959 (zitiert: *Enneccerus/Nipperdey*, AT I/1).
- Erle, Bernd/Sauter, Thomas* (Hrsg.) Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl., Heidelberg 2010 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Erle/Sauter).
- Erman* Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, hrsg. v. *H.P. Westermann*, 13. Aufl., Köln 2011 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Erman).
- Erman, Walter* (Hrsg.) [Altauflagen] Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch.
10. Aufl., Münster und Köln 2000 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Erman¹⁰).
4. Aufl., Münster 1967 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Erman⁴).
1. Aufl., Münster 1952 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Erman¹).
- Fabricius, Fritz* Relativität der Rechtsfähigkeit, München und Berlin 1963.
- Fischer, Michael/Jüptner, Roland/Pahlke, Armin/Wachter, Thomas* Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl., Freiburg [u.a.] 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter).
- Fleischer, Holger* Zur Privatsphäre von GmbH-Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern: Organpflichten, organschaftliche Zurechnung und private Umstände, NJW 2006, 3239-3244.

- Fleischmann, Michael* Ist die derzeitige Steuerbelastung noch mit dem »Halbteilungsgrundsatz« vereinbar?, DB 1998, 1484-1487.
- Flies, Rolf* Hat die GmbH ein »Privatvermögen«?, StBp 1997, 121-126.
- Flume, Werner* Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts.
Bd. I Teil 1 – Die Personengesellschaft, Berlin [u.a.] 1977 (zitiert: *Flume*, AT I/1).
Bd. I Teil 2 – Die juristische Person, Berlin [u.a.] 1983 (zitiert: *Flume*, AT I/2).
- ders.* Die Rechtsnachfolge in die Mitgliedschaft in einer Personengesellschaft durch Übertragung der Mitgliedschaft, in: Festschrift für Karl Larenz zum 70. Geburtstag, München 1973, S. 769-798.
- ders.* Gesamthandsgesellschaft und juristische Person, in: Funktionswandel der Privatrechtsinstitutionen, Festschrift für Ludwig Raiser zum 70. Geburtstag, Tübingen 1974, S. 27-45.
- ders.* Gesellschaft und Gesamthand, ZHR 136 (1972), 177-207.
- Friauf, Karl Heinrich* Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, in: *Friauf, Karl Heinrich* (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Bd. 12, Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, Köln 1989, S. 3-32 (zitiert: *Friauf*, DStJG 12 (1989)).
- Frommhold, Georg* Das Erbrecht des Bürgerlichen Gesetzbuchs, Kommentar, Berlin 1900 (zitiert: *Frommhold*, ErbR).
- Frotscher/Maas* Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer,

- Umwandlungssteuer, Kommentar, hrsg. v. *Frotscher, Gerrit*, Loseblattsammlung, Freiburg 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Frotscher/Maas*).
- Gareis, Karl/Fuchsberger, Otto* Das allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch nebst den sich daran anschließenden Reichsgesetzen, Kommentar, Berlin 1891 (zitiert: *Gareis/Fuchsberger*, ADHGB).
- Gebel, Dieter* Die Beteiligung der Gesamthand an einem der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerbsvorgang, BB 1993, 706-711.
- ders.* Anmerkung zu *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, UVR 1995, 49-50.
- ders.* Freigiebige Zuwendungen durch Leistungen ins Vermögen einer Kapitalgesellschaft, BB 1998, 510-516.
- Geck, Reinhard* Einkommensteuer und Erbschaftsteuer – die Crux der Doppelbelastung und ihre Milderung durch das EStG, ZEV 1996, 376-379.
- ders.* Familienpool zur Vermögenssicherung und -bindung. Hinweise aus zivil-, ertragsteuerrechtlicher und erbschaftsteuerrechtlicher Sicht, KÖSDI 2008, 16016-16026.
- ders.* Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht, KÖSDI 2010, 16842-16853.
- ders.* Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und deren Gesellschaftern aus schenkungsteuerlicher Sicht, KÖSDI 2013, 18290-18298.

<i>Geck, Reinhard/Messner, Michael</i>	ZEV-Report Steuerrecht, ZEV 2007, 373-378.
<i>Gerber, Carl Friedrich Wilhelm von</i>	System des deutschen Privatrechts. Auf der Grundlage des Entwurfs eines bürgerlichen Gesetzbuchs für das Deutsche Reich neubearbeitet von Konrad Cosack, 17. Aufl., Jena 1895.
<i>Geyler, Friedrich</i>	Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr, Bd. I – Mehrfachbesteuerung (Doppelbesteuerung) im Rechtssinne, Leipzig 1931.
<i>Gierke, Otto von</i>	Das deutsche Genossenschaftsrecht, Bd. III – Die Staats- und Korporationslehre des Alterthums und des Mittelalters und ihre Aufnahme in Deutschland, Berlin 1881.
<i>ders.</i>	Deutsches Privatrecht, Bd. I – Allgemeiner Teil und Personenrecht, Leipzig 1895.
<i>ders.</i>	Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung, Berlin 1887.
<i>ders.</i>	Vereine ohne Rechtsfähigkeit nach dem neuen Rechte, 2. Aufl., Berlin 1902.
<i>Glück, Christian Friedrich von</i>	Ausführliche Erläuterung der Pandecten nach Hellfeld. Nach des Verfassers Tode fortgesetzt von Christian Friedrich Mühlenbruch, Bd. XXXIX, Erlangen 1837 (zitiert: v. Glück, Pandecten XXXIX).
<i>Goldmann, E./Lilienthal, L.</i>	Das Bürgerliche Gesetzbuch, Bd. I – Allgemeiner Theil und Recht der Schuldverhältnisse, 2. Aufl., Berlin 1903.
<i>Gosch, Dietmar</i>	Einige aktuelle und zugleich grundsätzliche Bemerkungen zur Gewerbesteuer, DStZ 1998, 327-334.
<i>Gosch, Dietmar (Hrsg.)</i>	Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl., München 2009 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: Gosch).

- Gottschalk, Paul Richard* Leistungen in das Gesellschaftsvermögen einer GmbH als freigiebige Zuwendung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, Berlin 2001 (zugl. Diss. Köln 2000) (zitiert: *Gottschalk*, Leistungen in das Gesellschaftsvermögen einer GmbH).
- Groh, Manfred* Personen- und Kapitalgesellschaften als Erben und Zuwendungsempfänger, in: Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, S. 433-453.
- Großkommentar zum Aktiengesetz* hrsg. v. *Hopt, Klaus J./Wiedemann, Herbert*, Band I – Einleitung, §§ 1-53, 4. Aufl., Berlin 2004 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *GroßKommAktG*).
- Gschwendtner, Hubert* Die Personengesellschaft als Steuerrechtssubjekt im Einkommensteuerrecht nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH, in: Steuerrecht Verfassungsrecht Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 751-779.
- Gummert, Hans* »Das Weiße Roß«-Urteil des BGH vom 29.01.2001 zur BGB-Gesellschaft – Auswirkungen auf die Rechtspraxis, in: VGR (Hrsg.), Gesellschaftsrecht in der Diskussion 2001, Köln 2002, S. 139-185.
- Gumpp, Gabriele* Die Gesamthand als Erwerberin im Erbschaftsteuerrecht, UVR 1994, 199-202.
- Gürsching, Lorenz/Stenger, Alfons* (Begr.) Bewertungsrecht. BewG. ErbStG, Kommentar (Loseblattsammlung), Köln 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Gürsching/Stenger*).
- Haas, Peter* Erbschaftsteuerrecht und gesellschaftsrechtliche Nachfolge, Herne/Berlin 1996 (zugl. Diss. Erlangen,

- Nürnberg 1994/95).
- Haase, Florian* Internationales und Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl., Heidelberg 2011.
- Habermann, Hans* Erwerb und Schuldenhaftung der nicht rechtsfähigen Vereine unter besonderer Berücksichtigung der Frage der Erbfähigkeit, Berlin 1922 (zugl. Diss. Breslau 1922).
- Habersack, Mathias* Zur Rechtsnatur der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, JuS 1990, 179-184.
- ders.* Die Anerkennung der Rechts- und Parteifähigkeit der GbR und der akzessorischen Gesellschafterhaftung durch den BGH, BB 2001, 477-483.
- Habscheid, Walther J.* Der nicht rechtsfähige Verein zwischen juristischer Person und Gesellschaft, AcP 155 (1956), 375-418.
- Hachenburg* Großkommentar zum GmbHG, hrsg. v. *Ulmer, Peter*, Band I – Allgemeine Einleitung, §§ 1-34, 8. Aufl., Berlin [u.a.] 1992 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Hachenburg GmbHG).
- Hadding, Walther* Zum Erlangen von Rechtsfähigkeit nach deutschem Zivilrecht, in: Festschrift für Alfons Kraft zum 70. Geburtstag, Neuwied [u.a.] 1998, S. 137-146.
- ders.* Zur Rechts- und Parteifähigkeit der (Außen-)Gesellschaft bürgerlichen Rechts sowie zur Haftung ihrer Gesellschafter für Gesellschaftsverbindlichkeiten, ZGR 2001, 712-743.
- Haegle, Karl* GmbH und Erbschaft-(Schenkung-)Steuer, GmbHR 1970, 91-97.
- Hailer, Horst Peter* Ist die Gesellschaft bürgerlichen Rechts steuerrechtsfähig?, UVR 1989, 163-171.

<i>Halaczinsky, Raymond</i>	Anmerkung zu <i>FG Münster</i> , Urt. v. 18.01.2007 – 3 K 2592/05 Erb, UVR 2007, 139.
<i>Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland</i>	hrsg. v. <i>Isensee, Josef/Kirchhof, Paul</i> , Bd. V – Rechtsquellen, Organisation, Finanzen, 3. Aufl., Heidelberg 2007 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: HStR).
<i>Hartmann, Winfried</i>	Peanuts; ein Beitrag zur Schneider-Pleite aus schenkungsteuerlicher Sicht, UVR 1996, 39-47.
<i>ders.</i>	Unentgeltliche Zuwendungen eines GmbH-Gesellschafters an seine Gesellschaft, ZEV 1996, 132-136.
<i>ders.</i>	Zur unterschiedlichen Behandlung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften im Schenkungsteuerrecht, DB 1996, 2250-2258.
<i>ders.</i>	Incentive-Reisen – ein Beispiel kumulativer Besteuerung, DStR 1997, 1061-1068.
<i>ders.</i>	Geschenke an »Geschäftsfreunde«, DStZ 1998, 509-514.
<i>ders.</i>	Unentgeltliche Zuwendungen an Arbeitnehmer unterliegen der Schenkungsteuer, FR 2000, 1014-1029.
<i>ders.</i>	ErbSt-Vermeidung durch Zuwendungen eines Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft, ErbStB 2008, 35-37.
<i>Heil, Hans-Jürgen</i>	Das Grundeigentum der Gesellschaft bürgerlichen Rechts – res extra commercium?, NJW 2002, 2158-2160.
<i>Heinz, Carsten A.</i>	Reform der Erbschaftsteuer durch Integration in die Einkommensteuer?, ZEV 2004, 221-226.

- Hellwig, Konrad* Anspruch und Klagrecht. Beiträge zum bürgerlichen und zum Prozessrecht, Leipzig 1924 (Nachdruck 1967).
- Hermanns, Marc* Bestimmtheitsgrundsatz und Kernbereichslehre – Mehrheit und Minderheit in der Personengesellschaft, ZGR 1996, 103-115.
- Herrmann, Hans Joachim* Die Personengesellschaft als Rechtssubjekt im Zivil- und Steuerrecht, DStZ 1998, 87-92.
- Herrmann/Heuer/Raupach* Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, begr. v. Hey, Johanna/Prinz, Ulrich/Wendt, Michael, Loseblattsammlung, Köln 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: H/H/R).
- Hertel, Christian* Anmerkung zu BGH, Urt. v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, DNotZ 2009, 121-129.
- Herzig, Norbert/Joisten, Christian/Vossel, Stephan* Die Vermeidung der Doppelbelastung mit ESt und ErbSt nach Einführung des § 35b EStG, DB 2009, 584-592.
- Heßeler, Benjamin/Kleinhenz, Holger Michael* Der weite Weg zur Grundbuchfähigkeit der GbR – Anmerkung zum Urteil des OLG Stuttgart vom 9.1.2007, NZG 2007, 250-252.
- Hey, Johanna* Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer. Zugleich ein Beitrag zur Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung der kommunalen Steuern, StuW 2002, 314-325.
- Heymann* Handelsgesetzbuch, hrsg. v. Horn, Norbert, Bd. II – §§ 105-237, 2. Aufl., Berlin [u.a.] 1996 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Heymann HGB).
- Höne, Annette* Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften – Neuregelungen

- durch das BeitrRLUmsG, UVR 2012, 10-20.
- Hofmann, Ruth/Hofmann, Gerda* Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 9. Aufl., Herne 2009 (zitiert: *Hofmann/Hofmann*).
- Hollatz, A.* Erbschaftsteuerpflicht von Personengesellschaften, DStR 1995, 589-592.
- Holz, Siegfried* Die Erbfähigkeit des nicht rechtsfähigen Vereins, Königsberg i. Pr. 1911 (zugl. Diss. Königsberg i. Pr. 1911).
- Honsell, Heinrich* Römisches Recht, 7. Aufl. 2010.
- Honsell, Heinrich/Mayer-Maly, Theo/Selb, Walter* Römisches Recht, 4. Aufl. 1987.
- Huber, Matthias/Reimer, Ekkehart* Mängel bei der Abstimmung von Erbschaftsteuer und Ertragsteuern, DStR 2007, 2042-2048.
- Huber, Ulrich* Rechtsfähigkeit, juristische Person und Gesamthand, in: Deutsches und europäisches Gesellschafts-, Konzern- und Kapitalmarktrecht, Festschrift für Marcus Lutter zum 70. Geburtstag, Köln 2000, S. 107-139.
- ders.* Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts, Heidelberg 1970.
- Hübner, Heinrich* Altes und Neues zu disquotalen Gesellschafts- und Gesellschafterleistungen, DStR 2007, 1747-1752.
- ders.* Zuwendungen an Personengesellschaften, insbesondere Erbschaft als Betriebseinnahme, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2007/2008, Aktuelle steuerrechtliche Beiträge, Referate

- und Diskussionen der 58. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung, Herne/Berlin 2008, S. 611-623 (zitiert: *Hübner*, JbFSt 2007/2008).
- Hübschmann/Hepp/Spitaler* Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar (Loseblattsammlung), Köln 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: H/H/Sp).
- Hueck, Alfred* Das Recht der offenen Handelsgesellschaft, 4. Aufl., Berlin [u.a.] 1971.
- Hüffer, Uwe* Aktiengesetz, Kommentar, 10. Aufl., München 2012 (zitiert: *Hüffer AktG*).
- Hüttemann, Rainer* Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, in: Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag, Köln 2006, S. 495-514.
- Isensee, Josef* Steuerstaat als Staatsform, in: Hamburg Deutschland Europa. Beiträge zum deutschen und europäischen Verfassungs-, Verwaltungs- und Wirtschaftsrecht, Festschrift für Hans Peter Ipsen zum siebzigsten Geburtstag, Tübingen 1977, S. 409-436.
- Jachmann, Monika* Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem, StuW 1996, 97-106.
- Jakob, Wolfgang* Einkommensteuer, 4. Aufl., München 2008.
- Jatzke, Harald* Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Verbrauchsteuerharmonisierung in der Europäischen Union, Berlin 1997 (zugl. Diss. Tübingen 1995/96).
- Jauernig, Othmar* (Hrsg.) Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 14. Aufl., München 2011 (zitiert: *Jauernig*,

	BGB).
<i>Jauernig, Othmar</i>	Zur Rechts- und Parteifähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, NJW 2001, 2231-2232.
<i>Jesse, Lenhard</i>	Liegen die Einkommensteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf »verschiedenen Ebenen«?, Berlin 1992 (zugl. Diss. Köln 1990) (zitiert: <i>Jesse, Verschiedene Ebenen</i>).
<i>Jestädt, Gottfried</i>	Gesamthandsgemeinschaft als Erwerber und Steuerschuldner im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes, StBp 1994, 94-96.
<i>John, Uwe</i>	Personenrecht und Verbandsrecht im Allgemeinen Teil des Bürgerlichen Rechts – Werner Flumes Buch über »Die juristische Person«, AcP 185 (1985), 209-243.
<i>Josef, Eugen</i>	Letztwillige Zuwendungen an Vereine ohne Rechtsfähigkeit, Archiv für bürgerliches Recht 1902 (Bd. 20), 229-239.
<i>Jung, Peter</i>	Der Unternehmergeellschafter als personaler Kern der rechtsfähigen Gesellschaft, Tübingen 2002 (zitiert: <i>Jung, Unternehmergeellschafter</i>).
<i>Kämper, Andrea/Milatz, Jürgen E.</i>	Erbschaftsteuerliche Berücksichtigung von Einkommensteuerzahlungen im Todesjahr als Nachlassverbindlichkeit i. S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG, ZEV 2011, 70-73.
<i>Kapp, Reinhard/Ebeling, Jürgen</i>	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar (Loseblattsammlung), Köln 2012 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: Kapp/Ebeling).
<i>Kaser, Max/Knütel, Rolf</i>	Römisches Privatrecht, 19. Aufl., München 2008.
<i>Kessler, Christian</i>	Die Grundbuchfähigkeit der GbR II – Praktische Hinweise statt »nach uns die

- Sintflut«, NZM 2009, 190-192.
- Kiethe, Kurt* Ausschluss der Auseinandersetzung der Erbgemeinschaft mit Verfügungsverbot über den Erbteil – Schutz vor unerwünschten Dritten beim Unternehmensnachlass?, ZEV 2003, 225-232.
- Kipp, Theodor* Das Erbrecht, 2. Bearb., 6.-8. Aufl., Marburg 1913.
- ders.* Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, Berlin 1927 (zitiert: *Kipp*, ErbStG).
- Kirchhof, Ferdinand* Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten. Ein Beitrag zur Kumulation und Kaskadenwirkung der Umsatz- und der Verbrauchsteuer, Berlin 1990.
- Kirchhof, Gregor* Kumulative Belastung durch unterschiedliche staatliche Maßnahmen, NJW 2006, 732-736.
- ders.* Grundrechte und Wirklichkeit. Freiheit und Gleichheit aus der Realität begreifen – ein Beitrag zur Grundrechtsdogmatik, Heidelberg 2007.
- ders.* Der qualifizierte Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht. Schemenbesteuerung, Nettoprinzip, Steuerkonkurrenzen, Beihefter zu DStR 40/2009, 135-144.
- Kirchhof, Paul* Die Rückwirkung steuerkonkurrenzlösender Rechtssätze, DStR 1979, 275-283.
- ders.* Besteuerung und Eigentum – 1. Bericht, VVDStRL 39 (1981), 213-280.
- ders.* Die Finanzierung des Leistungsstaates. Die verfassungsrechtlichen Grenzen staatlicher Abgabenhöhe, Jura 1983, 505-517.
- ders.* Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW 1987, 3217-3226.
- ders.* Der Auftrag des Grundgesetzes zur

- Erneuerung des Steuerrechts, Stbg 1998, 385-389.
- ders.* Erläuterungen zum Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, DStR 2001, 913-917.
- ders.* Das EStGB – ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts, Beihefter zu DStR 37/2003, 1-16.
- ders.* Einkommen aus Kapital, in: *Schön, Wolfgang* (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Bd. 30, Einkommen aus Kapital, Köln 2007, S. 1-11 (zitiert: *Kirchhof*, DStJG 30 (2007)).
- ders.* 40 Jahre Umsatzsteuergesetz – Eine Steuer im Umbruch, DStR 2008, 1-8.
- ders.* Bundessteuergesetzbuch. Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Heidelberg 2011.
- Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.) Einkommensteuergesetz, Kommentar (Loseblattsammlung), Heidelberg 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*).
- Kirchstetter, Ludwig von* Commentar zum Oesterreichischen Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuche mit vorzüglicher Berücksichtigung des gemeinen deutschen Privatrechts, Leipzig und Wien 1868 (zitiert: *Kirchstetter*, öABGB).
- Klein, Franz* (Begr.) Abgabenordnung, Kommentar, 11. Aufl., München 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Klein*).
- Klotz, Werner* Milderung der Doppelbelastung durch Einkommensteuer und Erbschaftsteuer im Einkommensteuerreformgesetz, DStZ/A

	1974, 347-350.
<i>Kluckhohn</i>	Die Regelung der Doppelbesteuerung im Reichssteuerrecht, <i>StuW</i> 1929 (Bd. I), 373-390.
<i>Kluge, Volker</i>	Das deutsche Internationale Steuerrecht, 3. Aufl., München 1992.
<i>Knobbe-Keuk, Brigitte</i>	Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer?, <i>DB</i> 1973, 634-637.
<i>dies.</i>	Aktuelle Rechts- und Steuerprobleme der mittelständischen Unternehmen, <i>StBJb</i> 1989/90, 185-206.
<i>dies.</i>	Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993.
<i>Kobor, Hagen</i>	Die Auslegung im Erbschaftsteuergesetz, Berlin 2000 (zugl. Diss. Augsburg 1999).
<i>Koch, Christian Friedrich</i>	Allgemeines deutsches Handelsgesetzbuch, Kommentar, Berlin 1863 (zitiert: <i>Koch</i> , ADHGB).
<i>ders.</i>	Das Preußische Erbrecht aus dem gemeinen deutschen Rechte entwickelt, Berlin 1866 (zitiert: <i>Koch</i> , PreußErbR).
<i>Koeppen, Karl Friedrich Albert</i>	Lehrbuch des heutigen römischen Erbrechts, Würzburg 1895.
<i>Kölner Kommentar zum Aktiengesetz</i>	hrsg. v. <i>Zöllner, Wolfgang</i> , Band I – §§ 1-75 AktG, 2. Aufl., Köln [u.a.] 1988 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: KK-AktG).
<i>Koller, Ingo/Roth, Wulf-Henning/Morck, Winfried</i>	Handelsgesetzbuch, Kommentar, 7. Aufl., München 2011 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: Koller/Roth/Morck).
<i>Kommentar zum Handelsgesetzbuch</i>	Herausgegeben von Mitgliedern des Reichsgerichts, Bd. II – §§ 105-177, 335-342, 1. Aufl., Berlin 1942 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: HGB-RGRK).
<i>Korezkij, Leonid</i>	Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften. Überlegungen und

- Anwendungsbeispiele zu § 7 Abs. 8 und § 15 Abs. 4 ErbStG, DStR 2012, 163-171.
- Korn, Klaus* Anmerkung zu *FG Rheinland-Pfalz*, Urt. v. 15.10.1992 – 4 K 2913/90, KÖSDI 1993, 9430.
- Kraft, Alfons/Kreutz, Peter* Gesellschaftsrecht, 11. Aufl., Neuwied [u.a.] 2000.
- Kreutz, Peter* Die actio pro socio im Recht der BGB-Gesellschaft, in: Festschrift für Walther Hadding zum 70. Geburtstag am 8. Mai 2004, Berlin 2004, S. 513-527.
- Kruse, Heinrich Wilhelm* Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I – Allgemeiner Teil, München 1991.
- Kuckein, Mathias/Jenn, Matthias* Klarheit bei Grundstücksgeschäften mit BGB-Gesellschaften durch das neue ERVGBG?, NZG 2009, 848-852.
- Kuhn, Georg* Haften die GmbH-Gesellschafter für Gesellschaftsschulden persönlich?, in: Festschrift für Robert Fischer, Berlin [u.a.] 1979, S. 351-364.
- Küpperfahrenheit, Jan* Haftungsbeschränkungen für Verein und Vorstand unter besonderer Berücksichtigung von Sportvereinen, Berlin 2005 (zugl. Diss. Bayreuth 2004).
- Landwehr, Götz* Die Haftung der juristischen Person für körperschaftliche Organisationsmängel, AcP 164 (1964), 482-516.
- Lang, Joachim* Das Einkommensteuergesetz 1975 - Gewinn an Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung? Zugleich eine Abhandlung der sachlichen Änderungen im Einkommensteuerrecht und der neuen Kindergeldregelung, StuW 1974, 293-318.
- ders.* Systematisierung der Steuervergünstigungen. Ein Beitrag zur

- Lehre vom Steuertatbestand, Berlin 1974
(zitiert: *Lang*, Systematisierung).
- ders.* Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1988 (zitiert: *Lang*, Bemessungsgrundlage).
- ders.* Wider Halbteilungsgrundsatz und BVerfG. Der BFH verbleibt an der Grenze konfiskatorischer Besteuerung, NJW 2000, 457-460.
- Lange, Heinrich/Kuchinke, Kurt* Erbrecht, 5. Aufl., München 2001.
- Langenfeld, Gerrit* Stufenweise vorweggenommene Erbfolge in ein Grundstück durch Gründung einer Familiengesellschaft bürgerlichen Rechts, ZEV 1995, 157-161.
- Larenz, Karl* Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., Berlin [u.a.] 1991 (zitiert: *Larenz*, Methodenlehre).
- Larenz, Karl/Wolf, Manfred* Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 9. Aufl., München 2004 (zitiert: *Larenz/Wolf*, BGB AT).
- Lautner, Konrad* Alles wieder beim Alten? – Die gesetzliche Neuregelung zur Teilnahme der Gesellschaft bürgerlichen Rechts am Grundstücksverkehr, DNotZ 2009, 650-677.
- ders.* Auswirkungen der Rechts- und Parteifähigkeit der (Außen-) Gesellschaft bürgerlichen Rechts auf die notarielle Tätigkeit im Grundstücksverkehr, MittBayNot 2001, 425-437.
- ders.* Rechtsfähigkeit ohne Grundbuchfähigkeit? Das Dilemma der Außengesellschaft bürgerlichen Rechts im Grundstücksrecht –

	zugleich Anmerkung zum Beschluss des BayObLG vom 8.9.2004, 2Z BR 139/04, MittBayNot 2005, 93-100.
<i>Lehmann, Karl/Ring, Viktor</i>	Das Handelsgesetzbuch für das Deutsche Reich, Kommentar, Bd. I, Berlin 1902 (zitiert: <i>Lehmann/Ring</i> , HGB).
<i>Lehmann, Ulrike</i>	Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht. Eine Untersuchung der Erbschaft- und Schenkungsteuersubjektivität der Personengesellschaft sowie der mittelbaren Anteilsschenkung, Frankfurt a.M.2009 (zugl. Diss. Köln 2008).
<i>Leipold, Dieter</i>	Erbrecht, 19. Aufl., Tübingen 2012.
<i>Leipold, Dieter</i>	Einige Bemerkungen zur Rechts- und Parteifähigkeit der BGB-Gesellschaft und des nicht eingetragenen Vereins, in: Festschrift für Claus-Wilhelm Canaris zum 70. Geburtstag, Bd. II, München 2007, S. 221-244.
<i>Lenski, Edgar/Steinberg, Wilhelm (Begr.)</i>	Gewerbsteuergesetz, Kommentar (Loseblattsammlung), Köln 2012 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: <i>Lenski/Steinberg</i>).
<i>Leonhard, Franz</i>	Erbrecht, Kommentar, 2. Aufl., Berlin 1912 (zitiert: <i>Leonhard</i>).
<i>Lepczyk, Dennis A.</i>	Haftung des GbR-Scheingesellschafters für Altverbindlichkeiten, NJW 2006, 3391-3392.
<i>Leske, Franz</i>	Vergleichende Darstellung des Bürgerlichen Gesetzbuches für das Deutsche Reich und des Preußischen Allgemeinen Landrechts, Bd. II – Familienrecht, Erbrecht, 1. u. 2. Aufl., Berlin 1903 (zitiert: <i>Leske</i> , BGB/ALR).
<i>Lettmann, Christian</i>	Die Beschränkung der Erbenhaftung,

	RNotZ 2002, 538-557.
<i>Lindemann, Hermann/Lindemann, Hermann</i>	Der nicht rechtsfähige Verein, Berlin 1910.
<i>List, Heinrich</i>	Der Bundesfinanzhof und der Halbteilungsgrundsatz, BB 1999, 981-985.
<i>ders.</i>	Der Halbteilungsgrundsatz – ein etymologisches Problem?, NJW 2000, 1840-1841.
<i>Littmann, Eberhard/Bitz, Horst/Pust, Hartmut (Hrsg.)</i>	Das Einkommensteuerrecht, Kommentar (Loseblattsammlung), Stuttgart 2012 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: Littmann/Bitz/Pust).
<i>Loritz, Karl-Georg</i>	Das Grundgesetz und die Grenzen der Besteuerung. Neuere Aspekte verfassungsgerichtlicher Rechtsprechung, NJW 1986, 1-10.
<i>ders.</i>	Der praktische Wert der verfassungsrechtlichen Eigentumsgarantie für die unternehmerische Betätigung, BB 1993, 225-230.
<i>ders.</i>	Verfassungsrechtlicher Rahmen für eine vernünftige Neubewertung des Grundbesitzes, Beihefter zu DStR 08/1995, 3-20.
<i>Lübtow, Ulrich von Martinek, Michael</i>	Erbrecht, Berlin 1971. Repräsentantenhaftung. Die Organhaftung nach § 31 BGB als allgemeines Prinzip der Haftung von Personenverbänden für ihre Repräsentanten, Berlin 1979 (zugl. Diss. Berlin 1977).
<i>Maunz, Theodor/Dürig, Günter (Begr.)</i>	Grundgesetz, Kommentar (Loseblattsammlung), München 2012 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: Maunz/Dürig).
<i>Meincke, Jens Peter</i>	Erbschaftsteuer- und

Schenkungssteuergesetz, Kommentar.

16. Aufl., München 2012 (zitiert: *Meincke*).

9. Aufl., München 1992 [Altauflage] (zitiert: *Meincke*⁹).

ders. Anmerkung zu *BFH*, Urt. v. 14.09.1994 – II R 95/92, JZ 1995, 1075-1076.

ders. Zur Abstimmung von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, S. 391-401.

ders. Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: *Birk, Dieter* (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Bd. 22, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Köln 1999, S. 39-58 (zitiert: *Meincke*, DStJG 22 (1999)).

ders. Erlass der Erbschaftsteuer aus Billigkeitsgründen, DStR 2004, 573-579.

Mellinghoff, Rudolf Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer. Zur Vermeidung steuerlicher Mehrfachbelastungen, in: *Birk, Dieter* (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Bd. 22, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Köln 1999, S. 127-163 (zitiert: *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999)).

Merten, Henning Zur Einkommensteuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer nach § 35 EStRG, FR 1975, 595-597.

Messmer, Kurt Rechtssubjekte im Rahmen der Besteuerung gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, FR 1990,

- 205-212.
- Meyer, André* Der Grundsatz der unbeschränkten
Verbandsmitgliederhaftung, Köln [u.a.]
2006 (zugl. Diss. Osnabrück 2006) (zitiert:
Meyer, Verbandsmitgliederhaftung).
- Michalski, Lutz* (Hrsg.) Kommentar zum Gesetz betreffend die
Gesellschaften mit beschränkter Haftung
(GmbH-Gesetz), Band I – §§ 1-34 GmbHG,
2. Aufl., München 2010 (zitiert: *Bearbeiter*,
in: Michalski GmbHG).
- Milatz, Jürgen E./Knepel, Inke* Vom Erblasser herrührende Steuerschulden
für das Todesjahr sind
Nachlassverbindlichkeiten, DStR 2012,
2527-2529.
- Miras, Antonio* Die Eintragung der Gesellschaft
bürgerlichen Rechts im Grundbuch, GWR
2009, 78.
- Moench, Dietmar* Trost aus Schulden – Vom rechten Abzug
der Nachlassverbindlichkeiten nach § 10
Abs. 5 ErbStG, DStR 1992, 1185-1191.
- Moench, Dietmar/Weinmann, Norbert* Kommentar zum Erbschaft- und
Schenkungssteuergesetz,
Loseblattsammlung, Freiburg 2010 (zitiert:
Bearbeiter, in: Moench ErbStG).
- Mommsen, Friedrich* Entwurf eines Deutschen Reichsgesetzes
über das Erbrecht nebst Motiven,
Braunschweig 1876.
- Mugdan, Benno* Die gesamten Materialien zum
Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche
Reich.
Bd. I – Einführungsgesetz und
Allgemeiner Theil, Berlin 1899 (zitiert:
Mugdan I).
Bd. II – Recht der Schuldverhältnisse,
Berlin 1899 (zitiert: *Mugdan II*).

- Bd. V – Erbrecht, Berlin 1899 (zitiert: *Mugdan V*).
- Mühlenbruch, Christian Friedrich* Lehrbuch des Pandekten-Rechts.
Bd. I, Halle 1835.
Bd. III, Halle 1837.
- Mülbert, Peter O.* Die rechtsfähige Personengesellschaft, AcP 199 (1999), 38-103.
- Müller-Freienfels, Wolfram* Zur Lehre vom sogenannten »Durchgriff« bei juristischen Personen im Privatrecht, AcP 156 (1957), 522-543.
- Münchener Anwaltshandbuch Personengesellschaftsrecht* hrsg. v. *Gummert, Hans*, München 2005 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Gummert MAH PersG).
- Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts* hrsg. v. *Gummert, Hans/Weipert, Lutz*.
Bd. I – BGB-Gesellschaft, Offene Handelsgesellschaft, Partnerschaftsgesellschaft, Partenreederei, EWIV, 3. Aufl., München 2009 (zitiert: *Bearbeiter*, in: MünchHdbGesR-I).
Bd. II – Kommanditgesellschaft, GmbH & Co. KG, Publikums-KG, Stille Gesellschaft, 3. Aufl., München 2009 (zitiert: *Bearbeiter*, in: MünchHdbGesR-II).
- Münchener Kommentar zum Aktiengesetz* hrsg. v. *Goette, Wulf/Habersack, Mathias*, Bd. I – §§ 1-75, 3. Aufl., München 2008 (zitiert: *Bearbeiter*, in: MünchKommAktG).
- Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch* hrsg. v. *Rebmann, Kurt/Rixecker, Roland/Säcker, Franz Jürgen* (zitiert: *Bearbeiter*, in: MünchKommBGB).
Bd. I – §§ 1-240, 6. Aufl., München 2012.
Bd. II – §§ 241-432, 6. Aufl., München 2012.

- Bd. III – §§ 433–610, 6. Aufl., München 2012.
- Bd. V – §§ 705-853, 5. Aufl., München 2009.
- Bd. VI – §§ 854-1296, 5. Aufl., München 2009.
- Bd. VIII – §§ 1589–1921, 6. Aufl., München 2012.
- Bd. IX – §§ 1922-2385, 5. Aufl., München 2010.
- Bd. IX – §§ 1922-2385, 1. Aufl., München 1997 [Altauflage] (zitiert: *Bearbeiter*, in: MünchKommBGB¹).
- Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch* hrsg. v. *Schmidt, Karsten* (zitiert: *Bearbeiter*, in: MünchKommHGB).
- Bd. I – §§ 1-104a, 3. Aufl., München 2010
- Bd. II – §§ 105-160, 3. Aufl., München 2011
- Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung* hrsg. v. *Kirchhof, Hans-Peter/Lwowski, Hans-Jürgen/Stürner, Rolf*, Bd. III – §§ 270-359, 2. Aufl., München 2008 (zitiert: *Bearbeiter*, in: MünchKommInsO).
- Muscheler, Karlheinz* Universalsukzession und Vonselbsterwerb. Die rechtstechnischen Grundlagen des deutschen Erbrechts, Tübingen 2002.
- ders.* Stiftung und Schenkung, AcP 203 (2003), 469-510.
- ders.* Grundlagen der Erbunwürdigkeit, ZEV 2009, 58-62.
- Musielak, Hans-Joachim* ZPO, Kommentar, 9. Aufl., München 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Musielak ZPO).
- Nachreiner, Andreas* Verfassungswidrigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes wegen Verstoßes

- gegen Art. 14 GG, ZEV 2005, 1-7.
- Nippert, Allit* Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaften im Körperschaftsteuerrecht, Aachen 2006 (zugl. Diss. Münster (Westfalen) 2006).
- Oetker, Hartmut* (Hrsg.) Kommentar zum Handelsgesetzbuch (HGB), 2. Aufl., München 2011 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Oetker HGB).
- Ott* Die offene Handelsgesellschaft und die einzelnen Steuern, StuW 1924, 813-834.
- Otte, Gerhard* Zur Erbfähigkeit der Personengesellschaften, in: Festschrift für Harm Peter Westermann zum 70. Geburtstag, Köln 2008, S. 535-551.
- Pahlke, Armin/Franz, Willy* Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl., München 2010 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Pahlke/Franz).
- Pahlke, Armin/Koenig, Ulrich* (Hrsg.) Abgabenordnung, Kommentar, 2. Aufl., München 2009 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Pahlke/Koenig).
- Palandt* Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 72. Aufl., München 2013 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Palandt).
- Pelargus, R.* Das Erbrecht des Bürgerlichen Gesetzbuchs für das Deutsche Reich, Stuttgart 1899.
- Pengel, Günther* Die Erbfähigkeit im bürgerlichen Recht, Marburg 1929 (zugl. Diss. Marburg 1929).
- Pernice, Alfred* Labeo. Römisches Privatrecht im ersten Jahrhundert der Kaiserzeit, Bd. I – Allgemeine Lehren, Kap. 1-3, Halle 1873 (Nachdruck 1963).
- Petzoldt, Rolf* Die Personengesellschaft als Erwerber und Steuerschuldner i.S.d. ErbStG, MittRhNotK 1989, 190-191.

- Pezzer, Heinz-Jürgen* Körperschaftsteuerliche Einkünfte jenseits der sieben Einkunftsarten? Überlegungen zur neuesten Rechtsprechung des BFH zur außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft, *StuW* 1998, 76-80.
- Pietsch, Reinhart* Die unglückliche Entscheidung des Bundesfinanzhofs zur Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht einer Personengesellschaft, *UVR* 1990, 146-150.
- Pinkernell, Reimar* Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001 (zugl. Diss. Köln 1999/2000).
- Planck's Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch nebst Einführungsgesetz* hrsg. v. *Strohal, E.*, 4. Aufl. (zitiert: *Bearbeiter*, in: Planck).
 Bd. I – Allgemeiner Teil (§§ 1-240), Berlin 1913.
 Bd. IV – Familienrecht (§§ 1297-1588), Berlin [u.a.] 1928.
 Bd. V – Erbrecht, Berlin [u.a.] 1930.
- Prinz, Ulrich* Gewinnlosigkeit, Liebhaberei und verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften, *StBJb* 1997/98, 97-113.
- Puchelt, Ernst Sigismund* Commentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, Leipzig 1874 (zitiert: *Puchelt*, ADHGB).
- Puchta, Georg Friedrich* Pandekten, 12. Aufl., Leipzig 1877.
- Raiser, Thomas* Der Begriff der juristischen Person. Eine Neubestimmung, *AcP* 199 (1999), 104-144.
- ders.* Gesamthand und juristische Person im Lichte des neuen Umwandlungsrechts, *AcP* 194 (1994), 495-512.
- Raiser, Thomas/Veil, Rüdiger* Recht der Kapitalgesellschaften. Ein Handbuch für Praxis und Wissenschaft, 5.

- Aufl., München 2010.
- Rau, Günter/Dürrwächter, Erich/Flick, Hans/Geist, Reinhold (Begr.)*
Rawert, Peter Umsatzsteuergesetz, Kommentar (Loseblattsammlung), Köln 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Rau/Dürrwächter).
Der Nachweis organschaftlicher Vertretung im Stiftungsrecht – Zu den Rechtswirkungen von Stiftungsverzeichnissen und aufsichtsbehördlichen Vertretungsbescheinigungen –, in: Festschrift für Peter Kreutz zum 70. Geburtstag, Köln 2010, S. 825-836.
- Reiß, Wolfram* Grundprobleme der Besteuerung von Personengesellschaften, Stbg 1999, 356-371.
- ders.* Subjektive Elemente in verkehr- und verbrauchsteuerlichen Tatbeständen, Beihefter zu DStR 39/2007, 27-34.
- Reiter, Jochen* Die Gesamthandsgesellschaften als Schenker und Erwerber im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, BB 1990, 2159-2161.
- Regelsberger, Ferdinand* Pandekten, Bd. I, Leipzig 1893.
- Rehbein, Hugo* Das Bürgerliche Gesetzbuch mit Erläuterungen für das Studium und die Praxis, Bd. I – Allgemeiner Theil, Berlin 1899 (zitiert: *Rehbein*, BGB).
- Rehbinder, Eckard* Konzernaußenrecht und allgemeines Privatrecht. Eine rechtsvergleichende Untersuchung nach deutschem und amerikanischem Recht, Bad Homburg [u.a.] 1969.
- Reinhardt, Rudolf* Gedanken zum Identitätsproblem bei der Einmanngesellschaft, in: Das Deutsche Privatrecht in der Mitte des 20.

- Jahrhunderts, Festschrift für Heinrich Lehmann zum 80. Geburtstag, Bd. II, Berlin [u.a.] 1956, S. 576-593.
- Reinhardt, Rudolf/Schultz, Dietrich* Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., Tübingen 1981.
- Reuter, Dieter* Rechtsfähigkeit und Rechtspersönlichkeit. Rechtstheoretische und rechtspraktische Anmerkungen zu einem großen Thema, AcP 207 (2007), 673-717.
- Rhode, Heinz* Juristische Person und Treuhand, Berlin 1932.
- Röder, Erik* Verkehrswertnahe Bewertung von Betriebsvermögen: Vermeidung einer systemwidrigen Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, ZEV 2008, 169-172.
- Rödl, Christian/Preißer, Michael* Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kommentar, Stuttgart 2009 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Rödl/Preißer).
- Röhricht, Volker/v. Westphalen, Friedrich Graf* (Hrsg.) Handelsgesetzbuch, Kommentar, 3. Aufl., Köln 2008 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Röhricht/v. Westphalen).
- Röthel, Anne* Erbrechtliche Wirkungsgrenzen (§§ 2109, 2210 BGB) als Intentionalitätsgarantien, in: Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin [u.a.]2010, S. 307-323.
- dies.* Ist unser Erbrecht noch zeitgemäß?, in: Verhandlungen des 68. Deutschen Juristentages, München 2010, S. A9-A112.
- Rose, Gerd* Zum Anspruch auf Erlass von »Übermaß-Steuern« und zu seiner Durchsetzung, DB 1995, 2387-2390.
- Rosin, Heinrich* Zur Lehre von der Korporation und

	Gesellschaft, insbesondere der erlaubten Privatgesellschaft, nach A.L.R. und heutigem preußischen Recht. Erster Artikel, Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts 1883 (Bd. 27), 108-146.
<i>ders.</i>	Zur Lehre von der Korporation und Gesellschaft, insbesondere der erlaubten Privatgesellschaft, nach A.L.R. und heutigem preußischen Recht. Zweiter Artikel, Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts 1887 (Bd. 31), 753-767.
<i>Roth, Gregor</i>	Vertretungsbescheinigungen für Stiftungsorgane und Verkehrsschutz, Non Profit Law Yearbook 2009, 65-88.
<i>Roth, Günter H./Altmeyden, Holger</i>	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), Kommentar, 7. Aufl., München 2012 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: Roth/Altmeyden GmbHG).
<i>Roth, Paul</i>	Bayrisches Civilrecht, Bd. III, Tübingen 1875.
<i>Rowedder</i>	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), hrsg. v. <i>Schmidt-Leithoff, Christian</i> , 4. Aufl., München 2002 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: Rowedder GmbHG).
<i>Ruhwinkel, Sebastian</i>	Die GbR im Grundbuch – was nun?, MittBayNot 2009, 177-189.
<i>ders.</i>	Erwerb von Grundstückseigentum durch Gesellschaften bürgerlichen Rechts oder: partes pro toto, MittBayNot 2007, 92-96.
<i>Sacksofsky, Ute</i>	Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben. Zugleich ein Beitrag zur Geltung des Steuerstaatsprinzips, Tübingen 2000.
<i>dies.</i>	Halbteilungsgrundsatz ade – Scheiden tut

	nicht weh, NVwZ 2006, 661-662.
<i>Savigny, Friedrich Carl von</i>	System des heutigen Römischen Rechts, Bd. II, Berlin 1840.
<i>Schäfer, Carsten</i>	Kann die GbR Verwalter einer Wohnungseigentümergeinschaft sein?, NJW 2006, 2160-2163.
<i>ders.</i>	Scheinsozietät und Scheinsozius – Gesellschafts- und wettbewerbsrechtliche Fragen am Beispiel der Anwaltssozietät, DStR 2003, 1078-1084.
<i>Schafheutle, Josef</i>	Gesellschaftsbegriff und Erwerb in das Gesellschaftsvermögen. Beiträge zur Erläuterung der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, Mannheim [u.a.] 1931.
<i>Schanz, Georg</i>	Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftsteuer, Finanz-Archiv 1901 (Bd. II), 53-195.
<i>Schaumburg, Harald</i>	Internationales Steuerrecht. Außensteuerrecht Doppelbesteuerungsrecht, 3. Aufl., Köln 2011.
<i>Scheer, Ingrid</i>	Der Erbschein. Erteilung, Einziehung und Änderung, Berlin 1988 (zugl. Diss. Münster 1986).
<i>Scherer, Stephan/Feick, Ernst Martin</i>	Die GbR als Erbin – Thesen und Gestaltungsmöglichkeiten, ZEV 2003, 341-346.
<i>Schirmer, Theodor</i>	Handbuch des römischen Erbrechtes, Bd. I – Die allgemeinen Lehren und das Intestaterbrecht enthaltend, Leipzig 1863.
<i>Schlegelberger</i>	Handelsgesetzbuch, Kommentar, Bd. III/1 – §§ 105-160, 5. Aufl., München 1992 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: Schlegelberger HGB).
<i>Schmidt, Christian R./Bierly, Jennifer</i>	Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Gesellschafterin einer Personenhandelsgesellschaft –

- Handelsregistereintragung und Haftungsfolgen, NJW 2004, 1210-1213.
- Schmidt, Karsten* Die BGB-Außengesellschaft: rechts- und parteifähig – Besprechung des Grundlagenurteils II ZR 331/00 vom 29.1.2001, NJW 2001, 993-1003.
- ders.* Die Gesellschafterhaftung bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts als gesetzliches Schuldverhältnis – Zum Stand der nach den BGH-Urteilen vom 24.2.2003 und vom 7. 4.2003, NJW 2003, 1897-1904.
- ders.* Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Welche Änderungen und Ergänzungen sind im Recht der BGB-Gesellschaft geboten?, in: Gutachten und Vorschläge zur Überarbeitung des Schuldrechts, Bd. III, Köln 1983, S. 413-569.
- ders.* Die Personengesellschaft als Rechtsträger, in: *Institut der Wirtschaftsprüfer* (Hrsg.), Personengesellschaft und Bilanzierung, Vorträge und Diskussionen/IDW-Symposium»Personengesellschaften« am 3./4. November 1989, Düsseldorf 1990, S. 41-62.
- ders.* Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., Köln [u.a.] 2002 (zitiert: *K. Schmidt*, GesR).
- ders.* Handelsrecht, 5. Aufl., Köln [u.a.] 1999 (zitiert: *K. Schmidt*, HandelsR).
- ders.* Ultra-vires-Doktrin: tot oder lebendig?, AcP 184 (1984), 527-540.
- ders.* Wege zum Insolvenzrecht der Unternehmen. Befunde, Kritik, Perspektiven, Köln 1990.
- Schmidt, Ludwig* (Begr.) Einkommensteuergesetz, Kommentar, 31. Aufl., München 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in:

	Schmidt EStG).
<i>Schmidt-Rimpler, Walter</i>	Zum Problem der Vertretungsmacht des zur Einzelgeschäftsführung befugten Gesellschafters beim Widerspruch eines anderen in der bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft, in: Festschrift für Alexander Knur, München 1972, S. 235-258.
<i>Schmitz, Bernhard</i>	Übertragung privaten Grundvermögens unter Nießbrauchsvorbehalt in vorweggenommener Erbfolge, DStR 1993, 497-502.
<i>Schön, Wolfgang</i>	Die Verdeckte Gewinnausschüttung – eine Bestandsaufnahme, in: Festgabe für Werner Flume zum 90. Geburtstag, Berlin [u.a.] 1998, S. 265-299.
<i>Schöner/Stöber</i>	Grundbuchrecht, 15. Aufl., München 2012.
<i>Schöpflin, Martin</i>	Der nichtrechtsfähige Verein, Köln [u.a.] 2003.
<i>ders.</i>	Primäre Registerpflicht der Gesellschaft bürgerlichen Rechts?, NZG 2003, 606-610.
<i>Scholl, Claus/Riedel, Lisa</i>	Die ESt-Schuld des Erblassers als Nachlassverbindlichkeit, DB 2012, 1236-1239.
<i>Scholz, Franz (Begr.)</i>	Kommentar zum GmbH-Gesetz, Bd. II – §§ 35-52, 10. Aufl., Köln 2007 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: Scholz GmbHG).
<i>Schubert, Werner (Hrsg.)</i>	Die Vorlagen der Redaktoren für die erste Kommission zur Ausarbeitung des Entwurfs eines Bürgerlichen Gesetzbuches Bd. XII – Erbrecht Teil 1, Berlin 1984 (zitiert: <i>Schubert</i> , Vorlagen XII). Bd. XIII – Erbrecht Teil 2, Berlin 1984 (zitiert: <i>Schubert</i> , Vorlagen XIII).
<i>Schuck, Stephan</i>	Anmerkung zu <i>BFH</i> , Urt. v. 14.09.1994 – II

- R 95/92, DNotZ 1995, 302-304.
- Schürnbrand, Jan* Organschaft im Recht der privaten Verbände, Tübingen 2007.
- Schwarz, Bernhard* (Hrsg.) Abgabenordnung, Kommentar (Loseblattsammlung), Freiburg 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Schwarz AO).
- Schweizer, Robert* Anmerkung zu *OLG Düsseldorf*, Urt. v. 12.07.1965 – 18 U 125/64, NJW 1966, 1269.
- Seeger, Siegbert F.* Betriebssphäre, Betriebsausgabe und verdeckte Gewinnausschüttung, in: Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, S. 81-93.
- Seer, Roman* Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW 1997, 283-298.
- ders.* Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, in: *Birk, Dieter* (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Bd. 22, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Köln 1999, S. 191-225 (zitiert: *Seer*, DStJG 22 (1999)).
- ders.* Der sog. Halbteilungsgrundsatz als verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze der Besteuerung, FR 1999, 1280-1291.
- Seer, Roman* Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, in: *Pelka, Jürgen* (Hrsg.), Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Bd. 23, Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, S.

- 87-126 (zitiert: *Seer*, DStJG 23 (2000)).
- ders.* Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz erneut auf dem Prüfstand des BVerfG!, GmbHR 2002, 873-880.
- ders.* Steuersystematik, Steuervereinfachung und Steuerchaos – Zur Wirkung von Steuervergünstigungen am Beispiel der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Ubg 2012, 376-382.
- Sendler, Horst* Der Halbteilungsgrundsatz und die Etymologie, NJW 2000, 2481-2482.
- ders.* Streitigkeiten über den Streit um den Halbteilungsgrundsatz. Oder: Was von »Pietät und Takt« übrig bleiben kann, NJW 2000, 482-484.
- Serick, Rolf* Rechtsform und Realität juristischer Personen. Ein rechtsvergleichender Beitrag zur Frage des Durchgriffs auf die Personen oder Gegenstände hinter der juristischen Person, 2. Aufl., Tübingen 1980.
- Siebenhaar, Eduard* Commentar zu dem bürgerlichen Gesetzbuche für das Königreich Sachsen und zu der damit in Verbindung stehenden Publicationsverordnung vom 2. Januar 1863 (zitiert: *Siebenhaar*, sächsBGB).
 Bd. I – Die Publicationsverordnung, der allgemeine Theil und das Sachenrecht, Leipzig 1864.
 Bd. III – Das Familien-, Vormundschafts- und Erbschaftsrecht, Leipzig 1865.
- Sintenis, Carl Friedrich Ferdinand* Das practische gemeine Civilrecht, Bd. I – Die allgemeinen Lehren und das Sachenrecht, Leipzig 1844.
- Söhn, Hartmut* Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, StuW 1975, 1-

14.

Sölch/Ringleb

Umsatzsteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. *Wagner, Wilfried*, Loseblattsammlung, München 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Sölch/Ringleb*).

Soergel

Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Kommentar, hrsg. v. *Siebert, W.* (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Soergel*).

Bd. II – §§ 104-240, 13. Aufl., Stuttgart [u.a.] 1999.

Bd. IV/1 – §§ 516-651, 12. Aufl., Stuttgart [u.a.] 1997.

Bd. V/1 – §§ 705-822, 12. Aufl., Stuttgart [u.a.] 2007.

Bd. XXI – §§ 1922-2063, 13. Aufl., Stuttgart [u.a.] 2002.

Bd. XXII – §§ 2064-2273, 13. Aufl., Stuttgart [u.a.] 2002.

Soergel [Altauflagen]

Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Kommentar, hrsg. v. *Siebert, W.*

Bd. I – §§ 1-240, 10. Aufl., Stuttgart [u.a.] 1967 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Soergel*¹⁰).

Bd. III – §§ 611-853, 10. Aufl., Stuttgart [u.a.] 1969 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Soergel*¹⁰).

.Bd. VI – §§ 1922-2385, 10. Aufl., Stuttgart [u.a.] 1974 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Soergel*¹⁰).

Bd. IX – §§ 1922-2385, 12. Aufl., Stuttgart [u.a.] 1992 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Soergel*¹²).

<i>Soergel, Hans Theodor</i> (Hrsg.) [Altauflage]	Bürgerliches Gesetzbuch nebst Einführungsgesetz, Kommentar, 3. Aufl., Berlin [u.a.] 1926 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: Soergel ³).
<i>Sohm, Rudolph</i>	Institutionen. Geschichte und System des Römischen Privatrechts, 15. Aufl., München und Leipzig 1917.
<i>Spiegelberger, Sebastian</i>	Vermögensnachfolge. Vorweggenommene Erbfolge, Erbauseinandersetzung und Unternehmertestament; Gestaltung nach Zivil- und Steuerrecht, München 1994.
<i>Spitaler, Armin</i>	Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 2. Aufl., Köln 1967.
<i>Staub</i>	Handelsgesetzbuch. Großkommentar, hrsg. v. <i>Canaris, Claus-Wilhelm/Habersack,</i> <i>Mathias/Schäfer, Carsten</i> , Bd. III – §§ 105- 160, 5. Aufl., Berlin 2009 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: Staub).
<i>Staub, Herrmann</i>	Kommentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch (ohne Seerecht), 2. Aufl., Berlin 1894 (zitiert: <i>Staub</i> , ADHGB).
<i>Staudinger, Julius von</i> (Begr.)	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: Staudinger). §§ 21-79, Berlin 2005. §§ 164-240, Berlin 2009. §§ 516-534, Berlin 2005. §§ 705-740, Berlin 2003. §§ 741-764, Berlin 2008. §§ 854-882, Berlin 2012. §§ 1922-1966, Berlin 2008. §§ 1967-2063, Berlin 2010. §§ 2064-2196, Berlin 2003. §§ 2197-2228, Berlin 2012.

- §§ 2229-2264, Berlin 2012.
- §§ 2346-2385, Berlin 2010.
- §§ 2339-2385, Berlin 2004.
- Staudinger, Julius von*
(Begr.) [Altauflagen] Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen.
- §§ 21-79, 13. Aufl., Berlin 1995 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Staudinger¹³).
- §§ 1922-1966, 13. Aufl., Berlin 1994 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Staudinger¹³).
- §§ 652-740, 12. Aufl., Berlin 1991 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Staudinger¹²).
- §§ 1922-2063, 12. Aufl., Berlin 1989 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Staudinger¹²).
- §§ 2265-2385, 12. Aufl., Berlin 1983 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Staudinger¹²).
- Staudinger, Julius von*
(Begr.) [Altauflagen] Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch und dem Einführungsgesetze.
- §§ 631-853, 9. Aufl., München [u.a.] 1929 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Staudinger⁹).
- §§ 1922-2385, 9. Aufl., München [u.a.] 1928 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Staudinger⁹).
- §§ 581-853, 7./8. Aufl., München [u.a.] 1912 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Staudinger^{7./8.}).
- §§ 1922-2385, 7./8. Aufl., München [u.a.] 1914 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Staudinger^{7./8.}).
- §§ 1922-2385, 5./6. Aufl., München [u.a.] 1911 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Staudinger^{5./6.}).
- Besonderer Theil, 2. Aufl., München 1906 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Staudinger²).
- Steichen, Alain* Die Markteinkommenstheorie: Ei des

	Kolumbus oder rechtswissenschaftlicher Rückschritt?, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, S. 365-390.
<i>Steffek, Felix</i>	Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Grundbuch, ZIP 2009, 1445-1456.
<i>Steinbeck, Anja</i>	Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Gesellschafterin einer Personenhandelsgesellschaft – Anmerkung zu BayObLG vom 18.10.2000, 3Z BR 164/00, DStR 2001, 1168, DStR 2001, 1162-1167.
<i>Stiglitz, Joseph</i> <i>E./Schönfelder, Bruno</i>	Finanzwissenschaft, 2. Aufl., München u.a. 1996.
<i>Stobbe, Otto</i>	Handbuch des Deutschen Privatrechts, Bd. I, 2. Aufl., Berlin 1882.
<i>Streck, Michael</i> (Hrsg.)	Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 7. Aufl., München 2008 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: Streck).
<i>Streck,</i> <i>Michael/Schwedhelm,</i> <i>Rolf/Olbing, Klaus</i>	Problemfelder des Erbschaftsteuerrechts (Teil I), DStR 1994, 1441-1448.
<i>Strohal, Emil</i>	Das deutsche Erbrecht auf Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs, Bd. I, 3. Aufl., Berlin 1903.
<i>Sudhoff, Heinrich</i> (Begr.)	GmbH & Co. KG, 6. Aufl., München 2005 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: Sudhoff).
<i>Tebben, Joachim</i>	Karlsruhe locuta causa finita: Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Grundbuch, NZG 2009, 288-293.
<i>Tersteegen, Jens</i>	Fehlende Eintragungsfähigkeit einer Freiberufler-GmbH & Co. KG ins Handelsregister am Beispiel der Steuerberatungs- bzw. Wirtschaftsprüfungs-GmbH & Co. KG, NZG 2010, 651-655.

- Thiel, Jochen/Eversberg, Horst* Die Privatsphäre der Kapitalgesellschaft – Das Atlantis des Körperschaftsteuerrechts – Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 24.3.1993 - I R 131/901, DStR 1993, 1881-1887.
- Timm, Wolfram* Die Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts und ihre Haftungsverfassung, NJW 1995, 3209-3218.
- ders.* Einige Zweifelsfragen zum neuen Umwandlungsrecht, ZGR 1996, 247-271.
- Tipke, Klaus* Über die Gleichartigkeit von Steuern, StuW 1975, 242-251.
- ders.* Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, StuW 1992, 103-120.
- ders.* Über die Grenzen der Vermögensteuer. Zugleich Besprechung des BVerfG-Beschlusses vom 22.6.1995, GmbHR 1996, 8-16.
- ders.* Die Steuerrechtsordnung.
 Bd. I – Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Aufl., Köln 2000 (zitiert: *Tipke*, StRO I).
 Bd. II – Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, 2. Aufl., Köln 2003 (zitiert: *Tipke*, StRO II).
 Bd. II – Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, 1. Aufl., Köln 1993 [Altauflage] (zitiert: *Tipke*, StRO II¹).
 Bd. III – Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung, 1.

	Aufl., Köln 1993 (zitiert: <i>Tipke</i> , StRO III).
<i>Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm</i>	Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar (Loseblattsammlung), Köln 2012 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: <i>Tipke/Kruse</i>).
<i>Tipke, Klaus/Lang, Joachim</i>	Steuerrecht. 21. Aufl., Köln 2013 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: <i>Tipke/Lang</i>). 20. Aufl., Köln 2010 [Altauflage] (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: <i>Tipke/Lang</i> ²⁰).
<i>Troll, Max</i>	Schenkung und Schenkungsteuer bei der Betriebsprüfung, StBp 1983, 49-55.
<i>Troll, Max/Eisele, Dirk</i>	Grundsteuergesetz, Kommentar, 10. Aufl., München 2010 (zitiert: <i>Troll/Eisele</i>).
<i>Troll, Max/Gebel, Dieter/Jülicher, Marc</i>	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar (Loseblattsammlung), München 2012 (zitiert: <i>Bearbeiter</i> , in: <i>Troll/Gebel/Jülicher</i>).
<i>Trzaskalik, Christoph</i>	Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, StuW 1979, 97-112.
<i>Tuhr, Andreas von</i>	Der Allgemeine Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts, Bd. I – Allgemeine Lehren und Personenrecht, 1. Aufl., Berlin 1910 (zitiert: v. <i>Tuhr</i> , AT I).
<i>Ulmer, Peter</i>	Die Gesamthandsgesellschaft – ein noch immer unbekanntes Wesen?, AcP 198 (1998), 113-151.
<i>ders.</i>	Die höchstrichterlich »enträtselte« Gesellschaft bürgerlichen Rechts, ZIP 2001, 585-599.
<i>Ulmer, Peter/Steffek, Felix</i>	Grundbuchfähigkeit einer rechts- und

- partefähigen GbR, NJW 2002, 330-338.
- van Venrooy, Gerd J. Einstimmigkeitsprinzip oder Mehrheitsprinzip in der Geschäftsführung?, GmbHR 1999, 685-691.
- Vangerow, Karl Adolph Lehrbuch der Pandekten, Bd. II, 7. Aufl., Marburg und Leipzig 1867.
- von Viskorf, Hermann-Ulrich Kann die Werterhöhung eines im Vermögen vorhandenen Gegenstandes schenkungsteuerrechtlich zur objektiven Bereicherung führen?, DStR 1998, 150-153.
- ders. Anmerkung zu *BFH*, Urt. v. 15.03.2007 – II R 5/04, ZEV 2007, 291.
- ders. Gesellschafterleistungen an Körperschaften/Kapitalgesellschaften, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2007/2008, Aktuelle steuerrechtliche Beiträge, Referate und Diskussionen der 58. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung, Herne/Berlin 2008, S. 600-611 (zitiert: *Viskorf*, JbFSt 2007/2008).
- Viskorf, Hermann-Ulrich/Knobel, Wolfgang/Schuck, Stephan/Hofmann, Gerda/Philipp, Christoph/Richter, Andreas/Viskorf, Stephan/Wälzholz, Eckhard/Wiegand, Steffen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, Kommentar, 3. Aufl., Herne 2009 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Viskorf*).
- Viskorf, Hermann-Ulrich/Glier, Josef/Hübner, Heinrich/Knobel, Wolfgang/Schuck, Stephan Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, Kommentar, 1. Aufl., Herne/Berlin 2001 [Altauflage] (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Viskorf*¹).
- Vogel, Klaus Vom Eigentums-zum Vermögensschutz –

- eine Erwiderung, NJW 1996, 1257-1259.
- ders.* Internationales Steuerrecht, DStZ 1997, 269-281.
- Vogel, Klaus/Lehner, Moris* Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar, 5. Aufl., München 2008 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Vogel/Lehner).
- Walter, Elfriede* Annahme und Ausschlagung einer Erbschaft, ZEV 2008, 319-323.
- Weitemeyer, Birgit* Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Vermieterin, in: Gedächtnisschrift für Jürgen Sonnenschein, Berlin 2003, S. 431-461.
- dies.* Die Steuerpflicht von Preisgeldern und Auszeichnungen, Non Profit Law Yearbook 2009, 7-20.
- dies.* Die Wirksamkeit von Haftungsbeschränkungen bei so genannten atypischen Erscheinungsformen der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, in: Festschrift für Karsten Schmidt zum 70. Geburtstag, Köln 2009, S. 1693-1708.
- dies.* Der Bestimmtheitsgrundsatz im Recht der Personengesellschaften, in: Festschrift für Peter Kreutz zum 70. Geburtstag, Köln 2010, S. 905-921.
- dies.* Spenden als verdeckte Gewinnausschüttungen?, in: Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin [u.a.] 2010, S. 1201-1217.
- Wernsmann, Rainer* Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Tübingen 2005.
- ders.* Zunehmende Europäisierung und

- Konstitutionalisierung als Herausforderung für den Steuergesetzgeber, in: *Schön, Wolfgang/Beck, Karin E. M.* (Hrsg.), *Zukunftsfragen des Deutschen Steuerrechts*, Berlin 2009, S. 161-184 (zitiert: *Wernsmann*, in: *Zukunftsfragen des Deutschen Steuerrechts*).
- Wertenbruch, Johannes* Die Haftung von Gesellschaften und Gesellschaftsanteilen in der Zwangsvollstreckung, Köln 2000.
- ders.* Die Parteifähigkeit der GbR – die Änderungen für die Gerichts- und Vollstreckungspraxis, *NJW* 2002, 324-329.
- ders.* Publizität der Vertretungsmacht eines GbR-Geschäftsführers, *DB* 2003, 1099-1102.
- Wessing, Kurt* Die BGB-Gesellschaft – Eine nützliche Gestaltungsform zur Übertragung von Vermögen, in: *Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h.c. Hans Havermann*, Düsseldorf 1995, S. 757-777.
- Westermann, Harm Peter* Erste Folgerungen aus der Anerkennung der Rechtsfähigkeit der BGB-Gesellschaft, *NZG* 2001, 289-295.
- Westphal, Ernst Christian* Theorie des Römischen Rechts von Testamenten, deren Erblasser, und Erben, ihrer Form und Gültigkeit, Leipzig 1790.
- Wicke, Hartmut* Eintragung der GbR-Gesellschafter im Grundbuch – Rückkehr zu Altbewährtem durch das ERVGBG?, *GWR* 2009, 336.
- ders.* Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), Kommentar, 2. Aufl., München 2011 (zitiert: *Wicke*, GmbHG).
- Wiedemann, Herbert* Die Übertragung und Vererbung von Mitgliedschaftsrechten bei

	Handelsgesellschaften, München und Berlin 1965.
<i>ders.</i>	Gesellschaftsrecht. Ein Lehrbuch des Unternehmens- und Verbandsrechts. Bd. I – Grundlagen, München 1980. Bd. II – Recht der Personengesellschaften, München 2004.
<i>Wilhelm, Jan</i>	Rechtsform und Haftung bei der juristischen Person, Köln [u.a.] 1981.
<i>Windscheid, Bernhard</i>	Lehrbuch des Pandektenrechts, Bd. I und III, 9. Aufl., Frankfurt a.M. 1906.
<i>Wohlschlegel, Hanspeter</i>	Personengesellschaften als Erwerber im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, ZEV 1995, 94-98.
<i>Wolf, B.</i>	Das Bürgerliche Gesetzbuch unter Berücksichtigung der gesamten Rechtsprechung der oberen Gerichte des Deutschen Reichs, Kommentar, Halle 1908 (zitiert: <i>Wolf</i> , BGB).
<i>Zimmer, Maximilian</i>	Die Grundbuchfähigkeit der GbR I – Statt »Ohnmacht«: Nachweis der Vertretungsbefugnis durch Vollmacht, NZM 2009, 187-189.
<i>Zimmermann, Reimar/Hottmann, Jürgen/Kiebele, Sabrina/Schaeberle, Jürgen/Völkel, Dieter Zimmermann, Thomas</i>	Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 10. Aufl., Achim 2009 (zitiert: <i>Zimmermann</i> , Die Personengesellschaft im Steuerrecht).
	Anmerkung zu <i>FG Niedersachsen</i> , Urt. v. 23.02.2011 – 3 K 220/10, EFG 2011, 1343-1345.
<i>Zimmermann, Walter</i>	Die angemessene Testamentsvollstreckervergütung, ZEV 2001, 334-340.
<i>Zöllner, Wolfgang</i>	Rechtssubjektivität von

Personengesellschaften?, in: Festschrift für
Joachim Gernhuber zum 70. Geburtstag,
Tübingen 1993, S. 563-578.

Sachregister

Abstimmungsgebot 218

Aufgebotsverfahren 88

Ausschlagung der Erbschaft 83

Ausschlagungsfrist

- Anfechtung 88
- Länge und Wirkung 83

Doppelbelastung

- Abgrenzung zur Doppelbesteuerung 174
- Abgrenzung zur schlicht-sukzessiven Besteuerung 186
- Begriff 185
- besteuernachholende 198
- einfache 202
- Erscheinungsformen 185
- grundsätzliche Zulässigkeit 204
- Rechtsfolgen bei Unzulässigkeit 220
- verfassungsrechtliche Schranken 208
- Vermeidung bei Erbschaft- und Ertragsteuer 241, 252, 254
- Zulässigkeit bei Erbschaft- und Ertragsteuer 220

Dürftigkeitseinrede 88

Einkunftsquelle 179

Einlagebegriff 194

Erbenhaftung 80, 87

Erbrechtsgarantie 219

Erbschein

- Eintragung nicht registerfähiger Gesellschaften 107
- Eintragung registerfähiger Gesellschaften 102
- Einziehung 108
- Funktion 101
- Gutgläubensschutz 110
- Nachweis der Voraussetzungen 114
- Richtigkeitsbegriff 108

Erbunwürdigkeit

- Begriff 51

- Zurechnung von Gesellschafterhandeln 58
- Zurechnung von Organ-/Repräsentantenhandeln 68

Erdrosselung 211

Ermäßigung nach § 35b EStG 201, 202, 229, 238

Erwerbssplitting 130

Gesamthandslehre

- Flume 41
- moderne 19
- traditionelle 15

Gewerbesteuerbeschluss 213

Halbteilungsgrundsatz 212, 214, 216

Handelsregister 98

juristische Person

- Abgrenzung zur Personengesellschaft 21
- Erbfähigkeit 12

Kapitalerhaltung 22, 81, 95

Kapitalschutz 22, 81, 95

Konfiskation 211

Leistungsfähigkeitsprinzip 205, 208

Lenkungssteuer 207, 209, 216

Missbrauchslehren 58

Nachlassinsolvenz 87

Nachlassverwaltung 87

Notgeschäftsführung 85

Pflichtteilsanspruch 47

Privatsphäre bei Körperschaften 193

Steuerentnahmerecht 135

Steuergegenstand 176

Steuerquelle 178

Steuersubjekt

- Begriff 124
- bei Doppelbelastung 183
- im ErbStG 125, 137
- im EStG 145, 149
- in anderen Gesetzen 146
- ratio 149

Steuersubstrat 180

Testamentsanfechtung 53

Testamentsvollstreckung 43

Typisierung und Vereinfachung 209

Übermaßverbot 210

Vermächtnisfähigkeit 119

Vermögensteuerbeschluss 212, 214

Verschweigungseinrede 88

Vollzugsdefizit 54, 217

Vonselbsterwerb 83

Vorkaufsrecht der Miterben 76

Zurechnung

– Erbunwürdigkeit 58

– Verwandtschaftsverhältnisse 165

Zwei-Ebenen-These 240